ei 4,65

EDITURA DIDACTICĂ ȘI PEDAGOGICĂ
BUCUREȘTI

PRINCIPII ALE CONTABILITATII

ȘTEFAN I. DUMITRESCU ● DIMITRIE TOMA

PRINCIPII ALE CONTABILITATII

MINISTERUL EDUCAȚIEI ȘI ÎNVĂȚĂMÎNTULUI

Prof. dr, doc. ȘTEFAN I. DUMITRESCU ● dr. DIMITRIE TOMA

PRINCIPII ALE CONTABILITĂȚII

EDITURA DIDACTICĂ ȘI PEDAGOGICĂ
BUCUREȘTI,

Tehnoredactor: T. BĂLĂIȚA
Coperta: P. MOLNAR

Coli de tipar: 9,5. Tiraj: *4000+120 broșate. Nr. plan Editură: 5112 apărut: 1973*

Tiparul executat sub cd. 502 la I. P. Filaret str. Fabrica de Chibrituri nr. 9—11. București Republica Socialistă România

PREFAȚĂ

Prin această lucrare, autorii urmăresc să scoată în relief și să prezinte principiile care se găsesc la baza contabilității și influența pe care o au asupra sa unele concepții moderne din științele economice, matematice și juridice.

Alături de alte ramuri ale științei, contabilitatea este legată în primul rînd de știința matematică pe care se sprijină. Fiind ea însăși un sistem de socoteli asupra evenimentelor economice bazat pe cibernetica economică, a căpătat în zilele noastre o importanță necunoscută în trecut. Ea este utilizată, fără excepție, în toate unitățile economice din toată lumea.

Din literatura de specialitate apărută la noi, puține sînt lucrările în care autorii își propun să introducă pe cititor în specificul contabilității și în principiile pe care este clădită contabilitatea, care numai în aparență sînt aride, dar de fapt sînt nebănuit de simple și ușoare.

Acolo unde apar reguli și definiții, expunerea este însoțită de exemplificări, care ușurează înțelegerea și memorarea lor.

Lucrarea cuprinde, în afară de noțiunile contabile cunoscute, o analiză juridică a patrimoniului, urmată de o scurtă prezentare a gîndirii logice și matematice, care va ușura înțelegerea, în mod rațional, a aplicării acestora în contabilitate.

Mai cuprinde, de asemenea, noțiuni din teoria mulțimilor și teoria informațiilor, care au aplicabilitate în contabilitate. Acestea vor permite cititorului să intuiască cu mai multă ușurință interpretarea și prezentarea geometrică a contabilității, care va juca un rol deosebit în mecanizarea și automatizarea sa.

Importanţa crescîndă a contabilităţii, considerăm că justifică cu prisosinţă nevoia apariţiei unei asemenea lucrări, în care sînt analizate numai principiile *pe care este construită această disciplină ştiinţifică.*

Orice observaţii sau sugestii făcute asupra conţinutului lucrării şi pentru completarea eventualelor lipsuri, vor fi primite şi examinate cu multă atenţie şi cu recunoştinţă pentru contribuţia adusă, în vederea îmbunătăţirii sale.

Mulţumim colectivului de referenţi pentru competenţa şi obiectivitatea lor, care prin semnalarea anumitor lipsuri au contribuit la îmbunătăţirea lucrării.

AUTORII

CUPRINSUL

Prefaţă 3

Introducere 7

1. **Elemente definitorii ale contabilităţii** 11

1.1. Definirea disciplinei contabile 11
1.2. Caracterul şi fundamentarea ştiinţifică a contabilităţii . . . 15

2. **Patrimoniul element fundamental al contabilităţii** 19

2.1. Despre patrimoniu şi elementele sale 19
2.2. Patrimoniul concept juridic al contabilităţii 22
2.3. Condiţionarea contabilităţii de aspectul static şi dinamic al unui patrimoniu 24
2.4. Gestionarea patrimoniului 26

3. **Forme de analiză şi memorare în contabilitate** 30

3.1. Analiza logică 30
3.2. Fungibilizarea (omogenizarea), simultaneitatea şi echivalenţa contrariilor 31
3.3. Memorarea evenimentelor ca drepturi şi obligaţiuni . . . 33
3.4. Memorarea aspectului static, ca echivalenţă între Activ (existenţă) şi Pasiv (apartenenţă) 34
3.5. Gîndirea matematică în contabilitate 35
3.5.1. Forma de memorare algebrică (clasică) 37
3.5.2. Gîndirea geometrică (matriceală) 38

4. **Despre cont** 45

4.1. Contul contabil (elementar), socoteala „sui-generis“ 45
4.2. Originea, forma şi conţinutul contului contabil 46
4.3. Tehnica contului contabil 52
4.4. Clasificarea conturilor 53
4.5. Conturile generatoare 56
4.6. Conturile generate 56
4.7. Conturile nepatrimoniale (extrapatrimoniale) 62
4.8. Conturile unităţilor finanţate din Buget 63
4.9. Contarea (memorarea în conturi) 64
4.10. Forme de contare şi mijloace de control 66

5. **Bilanţ, Inventar, Documentaţie** 71

5.1. Despre Bilanţ 71
5.2. Funcţiunile Bilanţului 73

5.2.1. Funcţiunea contabilă a bilanţului 74
5.2.2. Funcţiunea economică a bilanţului 79

5.3. Lucrări pregătitoare pentru Bilanţ 84
5.4. Inventarul 85

5.4.1. Despre inventar 85
5.4.2. Inventarierea 87

5.5. Documentaţia 89

5.5.1. Documentul purtător de informaţie 91
5.5.2. Întocmirea, circulaţia şi păstrarea documentelor . . . 92

6. **Teoriile conturilor** 95

6.1. Teoriile contului Contabil 95
6.2. Teoriile contului Bilanţ 97
6.3. Critica teoriilor Bilanţului 101

7. **Codificarea conturilor. Planul de conturi** 103

7.1. Codificarea conturilor 103
7.2. Planurile de conturi, originea lor 106

8. **Feluri de contabilitate** 109

8.1. Contabilitatea dublă (în partidă dublă) 109
8.2. Alte feluri de contabilitate 110
8.3. Contabilitatea în administraţia statului (bugetară) 115

9. **Teoria mulţimilor şi teoria informaţiei în contabilitate** . . . 118

9.1. Teoria mulţimilor 118
9.2. Teoria informaţiei 121

10. **Mecanizarea, automatizarea şi cibernetica în contabilitate** . . 126

10.1. Mecanizarea în prelucrarea datelor 126
10.2. Întocmirea şi citirea automată a documentelor 127
10.3. Controlul patrimonial prin matricea contabilă 130
10.4. Microfilmarea 134
10.5. Suporturi pentru transmiterea informaţiilor 136
10.6. Utilaj clasic folosit în mecanizarea lucrărilor de contabilitate . 139
10.7. Folosirea tehnicii electronice în contabilitate 140
10.8. Contabilitatea şi cibernetica economică 144

11. **Profesiunea de contabil** 145

Din necesitatea obiectivă de ordine, raţionalitate şi economicitate în gospodărirea mijloacelor materiale şi băneşti s-a născut disciplina ordinii patrimoniului *„Contabilitatea"*.

Contabilitatea trebuie considerată o disciplină ştiinţifică accesibilă oricărui se ocupă de ea. Este alcătuită din principii general valabile, privind analizarea, interpretarea şi memorarea deci informarea despre evenimente economice (natura, starea şi rezultatele) petrecute în activitatea unui patrimoniu.

Ea urmăreşte, memorează, calculează şi informează, în urma analizei şi sintezei evenimentelor, despre : starea, mişcarea şi rezultatele obţinute din activitatea economică a unităţii pe al cărei patrimoniu se grefează.

Prezentarea şi analiza acestor principii constituie obiectul lucrării de faţă.

Cine conduce o unitate economică, pentru orientarea sa are nevoie să cunoască în fiecare moment schimbările produse, în mijloace, în drepturi sau obligaţiuni, precum şi rezultatul lor, dacă este pozitiv sau negativ.

Contabilitatea ne învaţă deci să cunoaştem cum am gospodărit şi cum să păstrăm tot ceea ce aparţine unui patrimoniu. Ea este şi mai necesară pentru o unitate economică în orînduirea socialistă decît a fost şi mai este încă în orînduirea *capitalist-individualistă*.

Contabilitatea are o strînsă contingenţă cu :

a) matematica, de la care foloseşte regulile de gîndire sistematică, de analiză şi de socotire ;

b) economia politică, de la care foloseşte regulile după care poate distinge, culege şi interpreta evenimentele economice, natura şi efectul lor asupra patrimoniului ;

c) filozofia şi logica, pentru analiza şi interpretarea dialectică a stării şi evenimentelor economice ;

d) știința juridică, pentru a cunoaște cum să ne orientăm în relațiile de credit, de producție și schimb, atît în cadrul patrimoniului, cît și cu cei dinafară ;

e) cu cibernetica, iar tangențial și cu alte ramuri ale științei.

Necesitatea contabilității s-a făcut simțită din momentul în care volumul activității economice cu mulțimea relațiilor patrimoniale au crescut în așa măsură încît a fost depășită posibilitatea memoriei omenești de a reține și reda informațiile asupra operațiunilor efectuate sau în curs de efectuare.

Deși omul a folosit din timpuri vechi, în mod accidental, anumite socoteli, utilizarea acestora în mod regulat, cu privire la administrarea unui patrimoniu, a avut loc abia în secolul al XIV-lea cînd contabilitatea s-a conturat ca disciplină de-sine-stătătoare.

În organizațiile socialiste, contabilitatea devine o necesitate și obligație legală, nu numai în scopul de a administra și păstra patrimoniul, dar și de control, informare și justificare asupra activității desfășurate în legătură cu alte patrimonii.

În privința sarcinilor ce revin contabilității în orînduirea socialistă, Lenin arăta că : *Socialismul este înainte de toate evidență.* Acest rol a fost subliniat în nenumărate rînduri de clasicii marxism-leninismului. Marx arăta despre contabilitate că aceasta devine cu atît mai necesară, cu cît procesul de activitate economică se desfășoară pe scară socială și pierde caracterul pur individualist.[1]

Goethe, în afară de faptul că era poet și gînditor, fiind bun cunoscător al principiilor contabile, în una din operele sale[2], referitoare la contabilitate, arată că *„ea* (contabilitatea) *este una din cele mai sublime creațiuni ale geniului omenesc. Fiecare bun gospodar ar trebui să o folosească în gospodăria sa.“*

Profesorul italian Gitti, într-un discurs, vorbind despre „contabilitate“, scoate în evidență rolul pe care această disciplină îl joacă în viața economică.

Sombart, în cercetările sale asupra rolului însemnat pe care contabilitatea l-a jucat pentru progresul omenirii, ajunge la concluzia că prin ea se desăvîrșesc normele de conducere ale întreprinderii, deoarece „ordinea și claritatea în afaceri măresc gustul de a economisi și de a cîștiga“[3]. El consideră contabilitatea că *„s-a născut din aceeași gîndire, ca sistemele lui Galileu sau Newton, ca teoriile fizicii și chimiei moderne“*. Scoțînd în evidență și alte consecințe ale contabilității, el arată că prin ea, sistemul economic capitalist și-a putut realiza ideea de cîștig și ideea de economicitate sau raționalism economic[1].

[1] K. Marx, *Capitalul*, vol. II, ediția II, 1953, pag. 128.
[2] Goethe W. *Meister*, p. 211, München, Bruckmann.
[3] Werner Sambart. *Der Moderne Kapitalismus*, Band II, prima jumătate, ediția a IV-a, pp. 118—119.

În primele decenii ale acestui secol, găsim în literatura germană (din care s-au inspirat și unii autori români) opinii prin care se încearcă să se demonstreze apariția și chiar existența unei ramuri a științelor economice, numită știința economiei întreprinderii (Betriebswirtschaftslehre), în care includ și contabilitatea.

*

Contabilitatea este o *disciplină de graniță*, apărută relativ recent, prin folosirea rațională a unor noțiuni de matematică, juridice și economice. A fost creată dintr-o necesitate și nu putem presupune ca ea să fi existat mai înainte de a se fi cunoscut principiile pe care se sprijină.

La început contul se numea *„ratio“*, ceea ce înseamnă socoteală, iar contabilitatea se mai numea în țările latine *„ragioneria“*, adică ceva din conceptul rațiunii.

Însemnările și notările găsite sub diferite forme în trecutul îndepărtat serveau ca memorare a relațiilor de afaceri între persoane. Ele nu trebuie privite sau considerate ca făcînd parte dintr-un sistem, nici calificate ca fiind de natură contabilă.

Felul în care ele se țineau și posibilitățile care ni le oferă nu ne îndreptățesc a le da calificativul de „contabilitate“, fiind lipsite de caracteristica unui sistem.

În multe din tratatele de contabilitate, vechi sau mai recente, din țară sau străinătate, se observă adesea cum autorii lor pun accentul pe cunoștințele practicii contabile, și mai puțin pe principii.

Puțini sînt acei care se opresc asupra aspectului teoretic al contabilității, în care trebuie să vedem *nu* tehnica de înregistrare a operațiunilor, ci modul de analiză, de interpretare, ordonare și informare asupra evenimentelor economice *petrecute într-un sistem* aparținînd unui patrimoniu.

Înregistrarea în conturi este o activitate aplicativă, de sistematizare și memorare, într-un sistem de gîndire fundamental, pe bază de principii bine determinate.

[1] Werner Sombart. *Der Moderne Kapitalismus*. Band II, prima jumătate, pp 118—119.

Contabilitatea este pentru unitatea economică ceea ce este umbra pentru ființă. Se naște odată cu ea, o urmărește și dispare o dată cu ea.

Unii consideră contabilitatea o artă, iar alții o tehnică, deși ea este atît artă cît și tehnică. Registrele sau fișele contabile sînt numai suportul material de care ne folosim la memorarea datelor informative.

Pentru a fi înțeleasă, contabilitatea trebuie cercetată cu spirit critic și științific prin studierea legilor și cunoașterea principiilor și regulilor impuse de rațiune.

*
* *

Relevînd aceste aspecte generale ale literaturii contabile, prin lucrarea de față, nu intenționăm a adăuga un nou manual de practică contabilă, ci să umplem un gol, prin completarea, în parte, a lipsei unui manual de analiză științifică a acestei discipline.

Cunoștințele teoretice de contabilitate trebuie să fie posedate atît de cel care administrează și răspunde de un patrimoniu, cum și de organizatorul și conducătorul contabilității.

Contabilitatea posedă, prin natura sa, două particularități caracteristice oricărei discipline științifice, de a fi *permanentă* și *universală*.

Este permanentă prin aceea că legile sale au rămas valabile și vor rămîne atîta timp cît există condițiile care au determinat-o.

Este universală, deoarece s-a născut și se conduce pe baza acelorași legi și principii, oriunde s-ar folosi și de către oricine s-ar aplica.

1. ELEMENTE DEFINITORII ALE CONTABILITĂȚII

1.1. DEFINIREA DISCIPLINEI CONTABILE

Știința ordinei patrimoniului sau contabilitatea a apărut din necesitatea de ordine și raționalitate în administrarea averii, folosindu-se de cunoștințele matematice, juridice, economice și filozofice, în analiza, memorarea și informarea asupra evenimentelor economice.

Obiectul disciplinei contabile îl constituie totalitatea regulilor ce se aplică pentru memorarea mijloacelor aparținînd unei unități economice sau instituții bugetare, cît și a evenimentelor economice în cadrul unui patrimoniu concretizate și exprimate în unități monetare. De aceste reguli ne ajutăm la : determinarea, analizarea, dezmembrarea în elemente antitetice, repartizarea sistematică pe conturi și memorarea schimbărilor ce se produc în elementele care iau parte la un eveniment economic, separînd aspectul static, ca existență, de efectul economic ca rezultat, în raport cu patrimoniul a cărei socoteală se ține.

De contabilitate ne servim deci la memorarea și controlul situațiilor statice și dinamice privind patrimoniul.

Dacă ținem seama de momentul analizei, în starea patrimoniului și producerea evenimentului, distingem :

— o stare inițială, cum rezultă din inventar sau din bugetul unității oglindită prin Bilanțul de deschidere ;

— evenimente de gestiune, ca activitate care provoacă o memorare în conturi ;

— o stare finală cum rezultă din conturile : „Bilanț de închidere" și contul de rezultate „Beneficii și Pierderi", urmate de o dare de seamă.

Datorită importanței deosebite pe care o prezintă contabilitatea în desfășurarea activității economice, mulți s-au străduit să arate ce este contabilitatea și să-i dea o definiție.

Astfel, o definiție mai concisă o dă Prof. Besta, după care „contabilitatea este știința ce se ocupă și ne învață legile controlului în orice unitate economică".

Prof. Gitti consideră contabilitatea ca o parte din știința administrativă care studiază metodele de control și clasificare a evenimentelor economice, determinînd rezultatele.

Părerea că în cadrul disciplinelor științifice contabilitatea ar forma o știință nouă, o găsim menționată de Savary, în lucrarea sa intitulată „Le parfait négociant" (1675).

În lucrarea lui De Granges tatăl (apărută două secole mai tîrziu), se tratează despre știința conturilor și contabilitatea ca știință.

Cele mai multe definiții care s-au încercat a se da contabilității, se limitează la aspectul său aplicativ neglijînd aspectul teoretic.

Aceasta fiindcă nu se face distincția între știința contabilă, cu legile și principiile sale, și contabilitatea practică, rezultat al aplicării acestor legi și principii.

Cei care au cercetat sau au practicat contabilitatea, nu au reușit să-i definească caracterul, dacă trebuie considerată știință, artă (tehnică) sau disciplină.

Contabilitatea este totuși o disciplină independentă, „avînd o gîndire a sa proprie", cum o prezintă Prof. Voina, clădită pe legi cu aceeași valoare, în orice sector de activitate am aplica-o.

Preocuparea de a da contabilității o definiție reiese și din dezbaterile ce au avut loc cu ocazia Congreselor mondiale ale contabililor, ultimul fiind cel din 1967 de la Paris, în cadrul cărora s-a spus că este o știință ce are drept scop să informeze zi de zi despre modificările petrecute în patrimoniul unei întreprinderi.

Numai analiza contabilă poate să prezinte antiteza raporturilor personale și materiale ce se degajă dintr-un eveniment economic.

Rezultatul acestei antiteze este, în mod inerent, recunoașterea unui al treilea principiu, al controlului exercitat prin egalitatea situațiilor opuse.

Aceste definiții au fost aspru criticate de Léautey. El arată că obiectul contabilității este de a stabili conturile necesare spre a compara valorile materiale. *Contabilitatea este considerată o disciplină care folosește metode matematice* (știința care se ocupă cu studiul rațional al mărimilor, întrucît valorile economice sînt susceptibile de a se mări sau micșora).

Dacă evenimentele economice se repetă, se simte nevoia de a le înregistra, pentru a păstra urma lor, substituind astfel memoria umană. Pentru a împiedica să se ajungă la haos, este necesar ca înregistrările să fie făcute sistematic. În orice definiție dată contabilității, trebuie să figureze noțiunea de ordine și de sistem.

Sprijinit pe acest raționament Léautey consideră contabilitatea ca ramură a matematicii, definind-o ca știință a coordonării raționale a conturilor.

Mai tîrziu tot el o precizează ca știință a conturilor, opunînd pentru oricare mulțime de valori, unul sau mai multe conturi debitoare, unuia sau mai multor conturi creditoare, cu sume egale. Se creează astfel o ecuație matematică a conturilor, cu balanța lor permanentă.

Autorii germani, avînd în vedere latura practică a contabilității, o consideră numai o tehnică pusă în slujba întreprinderii. Ei schimbă poziția științei contabile, făcînd-o dependentă de politica întreprinderii.

Definiția contabilității fiind și azi obiect de cercetare și dispută, autorii ocolesc enunțarea acesteia.

Din cele arătate rezultă existența a două curente : unul care continuă a atribui contabilității caracterul de știință sau disciplină, iar altul care îi atribuie numai caracterul de artă sau tehnică.

Fără a intra în polemică cu cei care atribuie contabilității caracterul de știință, sau numai caracterul de tehnică sau artă, trebuie să-i recunoaștem caracterul de *disciplină*, ce ne învață să construim acel sistem de a *analiza și memora evenimentele economice*, astfel ca să putem în orice moment cunoaște precis situația unui patrimoniu, iar la nevoie să putem determina rezultatele activității.

Unii autori consideră contabilitatea o ramură a științelor sociale, alții consideră că face parte din categoria științelor exacte, din domeniul matematicii, prin faptul că ar fi un gen de matematică cu aplicații la schimburile ce privesc un patrimoniu.

Fără a ne referi la vreuna din definițiile prezentate mai sus, putem arăta :

„Contabilitatea este o disciplină științifică prin care, ținînd seama de legile ce guvernează evenimentele precum și raporturile dintre persoane, învățăm cum să construim logic și rațional, un sistem de socoteli referitor la patrimoniu și cum să le memorăm, spre a ne informa exact în administrarea lui".

Sfera contabilității îmbracă întreaga activitate gestionară a patrimoniului unei unități economice din al cărui cîmp nu trebuie ascunse, omise sau sustrase elemente din existența sau din mișcările sale.

Circumscrierea contabilității în spațiu este condiționată și de limitarea sa în timp.

În practică, legea obligă orice unitate care are o contabilitate la întreruperea din timp în timp a firului înregistrărilor contabile, pentru a se putea cunoaşte situaţia şi rezultatele patrimoniului prin întocmirea unui *Bilanţ*. Fiecare perioadă de gestiune este considerată pentru un timp şi un spaţiu limitat şi închis. Desfăşurarea activităţii s-ar putea reprezenta printr-o schemă (vezi Fig. 1)

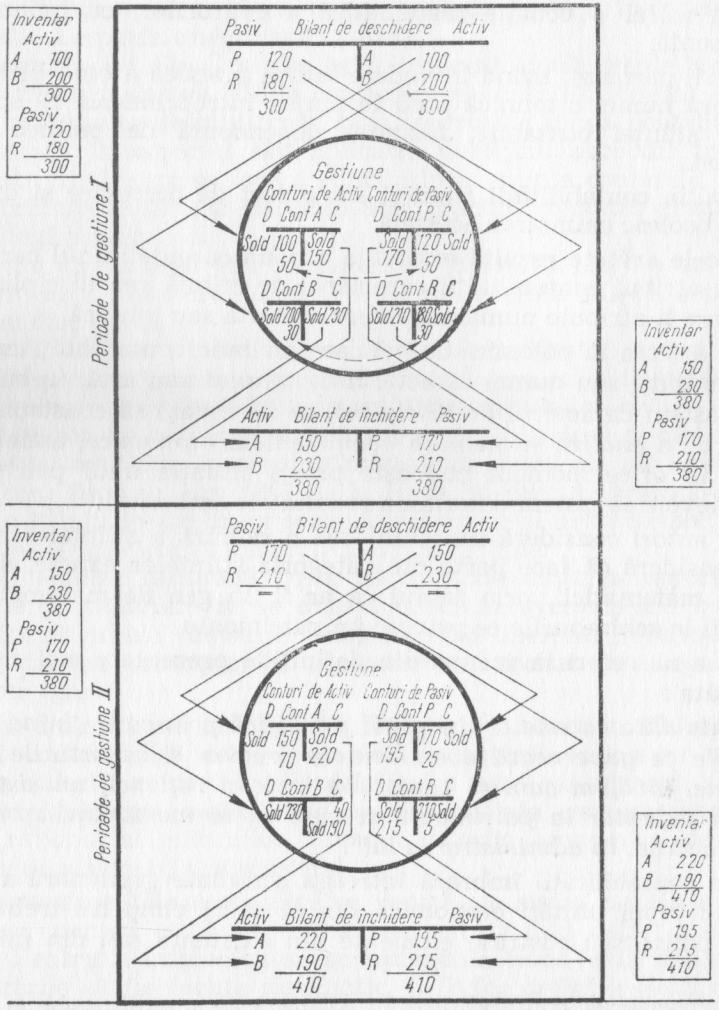


Fig. 1

Perioadele de gestiune ca sfere ale contabilităţii sînt de obicei egale. Ele pot varia ca durată de la luni la ani. La începutul fiecărei perioade este necesară întocmirea unui document contabil care este *inventarul.*

Perioadele sau sferele de activitate sau gestiune sînt despărţite în timp. Ele sînt memorate în două conturi : Bilanţ de deschidere şi Bilanţ de închidere.

Relevăm eroarea contabilă de a include eventualele activităţi gestionare ale unei perioade în alte perioade, prin folosirea de conturi *„tranzitorii"* care se referă la operaţiuni ce privesc alte perioade de gestiune.

Schema prezentată (vezi pag. 14) cuprinde pentru fiecare perioadă de gestiune :

a) *inventarul întocmit cu ocazia bilanţului de deschidere*, ca document contabil pe baza căruia se face înregistrarea în contabilitate a elementelor patrimoniale ;

b) *bilanţul de deschidere* prin care se face, în forma contabilă, legătura antitetică între conturile de activ şi de pasiv, potrivit principiului de antiteză ce stă la baza înregistrărilor contabile ;

c) activitatea din perioada de gestiune, cu rezultatele aferente, memorată în conturi pe principiul unităţii contrariilor ;

d) la sfîrşitul perioadei de gestiune, tot pe baza unui inventar, înregistrarea închiderii conturilor prin contul *Bilanţ de închidere.*

Prima sferă reprezintă începutul, adică prima perioadă de gestiune, iar ultima sferă reprezintă ultima perioadă de gestiune la sfîrşitul căreia se consideră că încetează activitatea, respectiv gestiunea Patrimoniului.

1.2. CARACTERUL ŞI FUNDAMENTAREA ŞTIINŢIFICĂ A CONTABILITĂŢII

Ţinînd seama de discuţiile purtate în jurul noţiunii de ştiinţă, şi cum a evoluat această noţiune pînă în zilele noastre, trebuie să determinăm caracterul contabilităţii spre a-i găsi şi fixa locul, în cadrul celorlalte discipline.

Ştiinţa administrării averii, cum o prezintă între alţii *Dumarchey*, numită vulgar *contabilitate*, nu a putut fi născocită de mintea omenească mai înainte ca să se fi cunoscut elementele pe care ea se sprijină, cum sînt legile aritmetice ale numerelor, fără a fi putut crea din raţiune, cu ajutorul acestor numere, contul con-

tabil pentru fiecare element şi contul patrimoniului (contul Bilanţ), fără să fi dispus de instrumentul de estimare sau preţuire a faptelor şi evenimentelor economice, prin acel denominator comun, acea nesesizabilă, dar indispensabilă creaţie socială a spiritului omenesc, numită *„unitate monetară"*.

Elementele primare existente la baza contabilităţii sînt gîndirea dialectică, sprijinită pe ştiinţele matematice, economice şi juridice.

Elementele de natură matematică sînt :

a) sistemul de numeraţie poziţional zecimal. Fără existenţa unui sistem de socotire, nu ar fi fost posibile calculele necesare în contabilitate ;

b) legile aritmetice ale celor două operaţiuni primare, de adunare şi scădere, cu posibilitatea de a realiza scăderea tot prin adunare. Dacă nu ar fi existat această posibilitate, nu s-ar fi putut crea contul contabil în forma sa algebrică sau geometrică, element de bază al contabilităţii ;

c) explicarea şi reprezentarea matematică a lucrului prin număr.

Elementele de natură economică sînt :

a) existenţa materială a patrimoniului, estimată cu ajutorul unităţii monetare, ca denominator comun ;

b) schimb între persoane sau transformare privind bunuri sau servicii, pe baza principiului echivalenţei.

Elementele de natură juridică sînt :

1) patrimoniul, ca o unitate între subiect şi materie, noţiune născută din necesitatea introducerii ordinii de drept în gospodărirea averii ;

2) raportul juridic între persoane, pe baza unui act numai de dare, sau numai de primire, de materie sau de serviciu, cu obligaţia de restituire sau stingere în viitor.

Contabilitatea, urmărind administrarea averii, trebuie :

a) să aducă şi să menţină claritate în situaţia averii ;

b) să introducă, prin informările sale, ordine şi să asigure efectuarea în mod corect a acţiunilor ce se exercită asupra averii.

În acest scop ea cere corectitudine şi sinceritate în constatarea existenţei elementelor patrimoniale.

Avînd la îndemînă datele respective, disciplina contabilă a putut construi în mod raţional, acel sistem de care ne servim să realizăm ordine şi claritate în administrarea averii. Analizînd şi precizînd cauza şi efectul evenimentului economic, se pot prinde în conturi aceste două elemente, sub forma unei egalităţi de schimb sau, mai precis, a echivalenţei exprimată prin articolul contabil, folosind pentru uniformizarea lor unitatea monetară. Acolo unde nu găsim

echilibru în privinţa echivalenţei de schimb, acesta se stabileşte prin descoperirea diferenţei considerată ca rezultat pozitiv sau negativ, constituind astfel factorul egalităţii.

Criteriile după care contabilitatea este considerată într-o strînsă legătură cu ştiinţele matematice, rezultă şi din :

1) Elementarizare, adică determinarea unor fapte simple din a căror combinare să se poată obţine legi şi principii cu valoare şi funcţiune generală.

În contabilitate, elementarizarea se foloseşte ca mijloc de a aduce la cea mai simplă expresie oricare eveniment economic, prin estimarea echivalentă a cauzelor şi efectelor, a căror memorare şi informare se obţine cu ajutorul conturilor.

2) Quantificare — folosirea unui mijloc prin care, datele sau relaţiile de cunoaştere calitativă din lumea materială, pot fi reduse la date cantitative.

3) Matematizarea care se poate aplica numai acolo unde evenimentele sînt determinabile numeric şi cantitativ.

În contabilitate mai trebuie respectate şi alte principii cum sînt :

a) echivalenţa în schimb, adică estimaţia a ceea ce se mişcă sau se schimbă într-un patrimoniu, ceea ce trebuie să fie echivalent cu antiteza sa, în acelaşi patrimoniu ;

b) modificarea în cazul oricărui eveniment economic, prin teza şi antiteza sa, a substanţei sau raportului juridic ;

c) memorarea numai a evenimentelor ce privesc patrimoniul la care se referă sistemul contabil (nu memorează evenimente economice privind alte patrimonii).

Pentru a memora şi sistematiza evenimentele economice, contabilitatea foloseşte ca metode :

a) separarea unităţii economice, din punct de vedere al mijloacelor, de persoana sau colectivitatea căreia îi aparţine, ea fiind privită din punct de vedere material, ca unitate de-sine-stătătoare ;

b) obiectivizarea evenimentelor cu ajutorul numerelor, făcînd posibilă gruparea în mulţimi, care la rîndul lor formează categorii de o natură generală.

În concluzie, avînd în vedere caracterul său ştiinţific, contabilitatea poate fi considerată o disciplină de graniţă, fiind strîns legată de ştiinţele : matematică, juridică şi economică.

*

Filozofia marxistă arată modul just de interpretare a fenomenelor, dînd o explicare ştiinţifică proceselor din lumea materială.

Între disciplinele care au la bază dialectica materialistă este şi contabilitatea. Născută acum şase secole, din necesitatea de a re-

zolva unele probleme concrete puse de practică, contabilitatea a devenit azi indispensabilă oricărei unități cu activitate economică. Analiza dialectică a fenomenelor și proceselor economice, prinderea și sistematizarea lor în cadrul unui sistem informațional pe care îl constituie contabilitatea, cere anumite cunoștințe din domeniul filozofiei, logicii, matematicii, economiei, precum și din cel juridic.

Importanța contabilității crește pînă la a deveni indispensabilă pe măsura în care societatea cu procesul de producție și de schimb se dezvoltă.

O contabilitate, pentru a fi sistematică și a răspunde cerințelor științifice, trebuie să îndeplinească anumite condiții :

— să fie *simplă*, ușor de înțeles, adică legătura între conturile prin care se memorează evenimentele economice să aibă o înlănțuire logică. Să cuprindă numai conturi care să corespundă felului de activitate al patrimoniului și scopului urmărit ;

— să fie *clară*, prin modul în care memorează să redea just evenimentul înregistrat, iar prin denumire să exprime cu preciziune conținutul conturilor, corespunzător elementelor și funcțiunii lor ;

— să fie *adevărată*, adică să memoreze numai evenimentele reale, din perioada respectivă și așa cum ele s-au produs ;

— să fie *sinceră*, să nu ascundă sau să elimine operațiuni sau evenimente, cu scopul de a deforma rezultatele, să nu cuprindă elemente imaginare.

2. PATRIMONIUL — ELEMENT FUNDAMENTAL AL CONTABILITĂȚII

2.1. DESPRE PATRIMONIU ȘI ELEMENTELE SALE

O unitate economică sau instituție bugetară se distinge de altele prin patrimoniul ce se poate delimita că îi aparține.

Patrimoniul este format din totalitatea drepturilor și obligațiilor avînd estimare bănească, împreună cu bunurile la care se referă, și care aparțin unei persoane juridice sau fizice ale cărei nevoi sau sarcini e destinat să le satisfacă.

Orice persoană fizică sau juridică capabilă să aibă drepturi și obligațiuni, deci fără să fie supus puterii altuia (minor etc.) are efectiv un patrimoniu. Sub acest aspect, patrimoniul este un tot unitar, masa de bunuri și de drepturi sau obligațiuni putînd fi divizată în grupe, fiecare avînd un regim juridic propriu.

Legiuitorul consideră ca „bunuri" lucrurile mobile, corporale sau necorporale, și imobile, cu condiția de a putea fi reduse la o idee comună printr-o estimație pecuniară.

Legea cunoaște și drepturi legate de existența individului, dar care nu pot fi incluse în patrimoniu, ca : drepturile părintești, matrimoniale, sau drepturi protejate direct de lege, ca : libertatea, onoarea, corpul, persoana.

Dacă este vorba de o proprietate de apartenență publică care este numai încredințată spre administrare unui subiect de patrimoniu, colectivitatea, prin stat, transferă unităților în administrarea directă bunuri din fondul unitar al proprietății de stat. Unitățile socialiste de stat posedă, folosesc și dispun de bunurile ce le-au fost *transmise*, în baza puterii pe care le-o conferă statul ca proprietar al bunurilor respective.

Datorită acestui fapt, dreptul de administrare directă este opozabil tuturor, nu însă și statului care le-a constituit prin acte admi-

nistrative, în temeiul dreptului de proprietate socialistă de stat pe care-l are ; deci datoria (obligația) de justificare a modului de administrare de către unitatea socialistă există numai față de colectivitate, prin stat.

Cînd o unitate economică socialistă dispune de un patrimoniu format din bunuri repartizate de stat în administrarea sa directă, același bun se află sub un anumit aspect în patrimoniul statului, dar sub alt aspect, ca valoare economică a atributelor cuprinse în dreptul de administrare directă, deci în același timp și în patrimoniul unității socialiste de stat căreia i s-a repartizat acel bun. Același raționament este valabil cînd este vorba de obligații, care au ca obiect restituirea de bunuri din același patrimoniu.

O contabilitate se referă la un patrimoniu care cuprinde toate elementele, deci și evenimentele economice care îi aparțin și pot fi estimate, adică exprimate în unități monetare.

Elementele patrimoniului. Pentru ca un partimoniu să existe, este nevoie mai întîi de o persoană ca subiect de patrimoniu, care să aibă posesia și gestiunea bunurilor materiale, drepturilor și obligațiilor ce îl compun, cu condiția de a putea exercita liber și nestingherit acte de dispoziție și de administrație asupra componenței sale.

Patrimoniul, ca o construcție juridică de care ne servim în scopuri economice, constituie o entitate abstractă și distinctă de bunurile concrete, materiale ce îl compun. De exemplu : clădirile, instalațiile, produsele și mărfurile, numerarul, sînt mijloace ca avere, o sumă de plată este o obligație etc. Fiecare după natura lor fac parte dintr-un patrimoniu, dacă ne referim la totalitatea caselor, a mărfurilor, a produselor și a creanțelor ce sînt legate ca aparținînd unei persoane și estimate în monedă, spre a fi exprimate într-o sumă totală.

Pentru a concepe existența unui patrimoniu sînt deci necesare neapărat prezența a două elemente, unul personal în persoana subiectului și altul material, în coexistența reală a unor bunuri concrete ce îl compun.

Pentru a recunoaște unui bun caracterul de a face parte dintr-un patrimoniu, trebuie să-i atribuim o utilitate, iar persoana care prin purtarea sa micșorează puterea productivă sau împiedică folosirea lui, provocînd astfel o daună, trebuie să o repare pecuniar.

Sub noțiunea de bun, din punct de vedere contabil, se înțelege orice formează obiect de drepturi și de obligațiuni, cu condiția de

a aparține acelui patrimoniu pe care se grefează o contabilitate. Deci totalitatea bunurilor mișcătoare și nemișcătoare, a drepturilor și obligațiunilor, ca un tot aparținînd unei persoane fizice sau juridice și care pot fi estimate în unități monetare, pot alcătui și aparține unui patrimoniu, despre care putem obține informații prin contabilitate.

Nu se poate concepe patrimoniu fără relația intimă între o persoană fizică sau juridică prin care se personifică dreptul de proprietate și elementele materiale asupra cărora se exercită acest drept. Toate elementele patrimoniului care au o asemenea caracteristică și o apartenență către stat se înregistrează contabil într-un cont numit „*Fond statal*", adică un fond care provine de la stat.

Spre deosebire de unitățile socialiste de stat care sînt subordonate colectivității, ca titulare ale patrimoniului primit în administrare directă, unitățile socialiste de tip cooperatist au deplină independență în gestionarea patrimoniului, ca proprietate de grup. Prin urmare, mijlocele lor proprii sînt înregistrate din punct de vedere al apartenenței, în conturi ce reflectă fonduri proprii (fond de dezvoltare, fond de retribuire, fond de ajutorare etc.).

Din punct de vedere al apartenenței (subiectului) și al regimului juridic al bunurilor, patrimoniul se clasifică astfel :

a) Patrimoniul persoanei fizice, format din bunurile dobîndite în proprietate personală și din veniturile ce fiecare obține din munca remunerată și drepturile de creanță ;

b) Patrimoniul unei persoane juridice de stat, adică organizație economică, instituție sau întreprindere de stat, care cuprinde bunurile repartizate fiecăreia din fondul unic al proprietății de stat, atribuite numai spre administrare directă ;

c) Patrimoniul unei persoane juridice de tipul organizației cooperatiste și al celorlalte organizații obștești, care cuprinde bunurile ce aparțin membrilor cooperativei sau organizației obștești respective, care pun în comun bunurile și munca, în scopul satisfacerii necesităților materiale și culturale în continuă creștere.

Patrimoniul, dacă constituie un tot ce se poate delimita și identifica printr-un subiect de patrimoniu, în care se determină cu precizie un *activ* și un *pasiv*, acesta justifică necesitatea unei contabilități.

Patrimoniul național îl constituie totalitatea mijloacelor și drepturilor față de care au drepturi și obligațiuni în mod nedefinit și nelimitat, toți cei care alcătuiesc, deci fac parte din națiune.

Asupra lui nu se pot stabili drepturi individuale. De exemplu, un parc, o stradă, țărmurile mării etc. de care poate beneficia

oricine, cu condiția de a aparține unei națiuni, identificată geografic și politic. Față de el avem obligația de a-l păzi și întreține, fără delimitare în drepturi și obligațiuni individuale. Pe el nu se poate grefa o contabilitate.

Se vorbește adesea de „contabilitate națională". Este cazul a arăta că nu se poate concepe construirea unei contabilități pe patrimoniul național. Sub această denumire trebuie înțeles acel gen de socoteli cu caracter statistic și care este constituit din patrimoniile aparținînd întregii națiuni ca stat sau colectivitate de întreprinderi etc., considerate fiecare ca subiect de patrimoniu.

2.2. PATRIMONIUL CONCEPT JURIDIC AL CONTABILITĂȚII

Contabilitatea fiind instrument folosit la memorarea și administrarea averii, se justifică printr-un sistem de socoteli raționale, numai cînd se grefează pe un patrimoniu. Originea contabilității trebuie căutată deci în acel concept juridic din care se naște noțiunea de *„patrimoniu"*.

Orice încercare de a nega această realitate înseamnă o negare a existenței însăși a contabilității.

Pentru a înțelege legătura între știința dreptului și contabilitate, este nevoie de o cercetare aprofundată a noțiunii de patrimoniu.

Patrimoniul, din punct de vedere contabil, trebuie considerat o entitate compusă din elementele concrete materiale și nemateriale ce se pot prețui și care își pierd individualitatea ca elemente atunci cînd alcătuiesc o unitate indivizibilă.

Altă caracteristică este ca elementele patrimoniale să fie accesibile atît persoanelor fizice cît și celor juridice. Patrimoniul care aparține unei colectivități ca persoană juridică este distinct de acela al persoanelor fizice care compun colectivitatea.

Sub noțiunea de persoană, din punct de vedere juridic, se înțelege oricine poate fi capabil să aibă drepturi și datorii.

Dreptul distinge : a) *persoane fizice* și b) *persoane juridice*.

Din punct de vedere juridic, persoanele dispar în împrejurări deosebite, după felul lor. Persoanele fizice dispar cînd încetează a mai exista. Persoanele juridice dispar prin comasare, divizare sau dizolvare.

Bunurile și drepturile subiectului de patrimoniu, împreună, alcătuiesc cea ce se înțelege sub noțiunea de *activ*.

Datoriile sau obligațiile subiectului de patrimoniu precum și fondul propriu sau în folosință permanentă, figurează în componența patrimoniului cu titlul de *pasiv*.

Activul și pasivul, considerate două elemente componente, distincte ale patrimoniului, constituie împreună unitatea patrimonială, ca unitate de contrarii. Această unitate este susceptibilă a suferi modificări în evoluția sa pecuniară, după cum ambele elemente cresc sau descresc concomitent.

Contul care ține socoteala integrală a unui patrimoniu se numește „cont Bilanț" care de fapt ar mai putea fi numit „contul patrimonial al unității x".

Activul patrimoniului cuprinde mijloacele ca avere concretă și drepturile de creanță.

Pasivul patrimoniului cuprinde sursele acestor mijloace și obligațiile care grevează asupra activului.

Noțiunile contabile de „activ" și „pasiv" au fost la început noțiuni juridice. Abia prin secolul al XV-lea le găsim adaptate și folosite în concepția contabilă.

Ortolan [1] arată că mai înainte noțiunea juridică de activ reprezenta o persoană sau un subiect avînd obligațiuni sau datorii, pe cînd pasivul reprezenta o persoană sau un subiect avînd drepturi. Rezultă deci că noțiunile sînt convenționale.

Indiferent de modul cum s-ar produce variațiunile, în elementele ce-l compun, patrimoniul nu va înceta să existe ca unitate juridică și economică, chiar dacă obligațiile (pasivul) ar întrece mijloacele și drepturile (activul). Patrimoniul va exista atîta timp cît va exista persoana investită prin el.

Pentru juriști, în general, patrimoniul este unitatea (totalitatea) tuturor bunurilor aparținînd unei persoane, împreună cu drepturile și obligațiile aferente, îndiferent de sursa din care provin, cu condiția să constituie o universalitate de bunuri ale unei persoane.

Etimologic, cuvîntul patrimoniu își are sursa în totalitatea de bunuri, drepturi și obligații lăsate moștenire de părinți urmașilor (averea patrimonială).

În afară de sensul juridic, patrimoniul mai are și un sens filozofic, înțelegînd construcția rațională și abstractă rezultată din unirea între persoane și avere (materie). Orice persoană, chiar dacă nu ar poseda nimic material, se poate considera că posedă un patrimoniu, o consecință numai din facultatea de a poseda. Patrimoniul este atît posesia, cît și facultatea de a poseda, fiind un atribut al personalității. Deci el nu este numai un obiect exterior, sub formă materială, ci cum i se mai spune în drept *„ideea ab-*

[1] M. Ortolan. *Explication histtorique des Institutes*, Ed. II, Paris, 1870, p. 554.

stractă a unității juridice". Este definit ca *„universalitatea obiectelor, drepturilor și obligațiunilor, exprimate în unități monetare, aparținînd unei anumite persoane, fizică sau juridică, în raport cu obiectele exterioare ale drepturilor sale"* [1].

Una din caracteristicile patrimoniului este că *Pasivul* grevează asupra întregii sale universalități din *Activ*, iar nu asupra unui obiect particular, aflat în compunerea sa. În realitate datorează persoana, iar nu bunurile.

Prin fungibilizarea bunurilor, toate elementele care îl constituie reprezintă ceva numai împreună, prin estimațiunea lor, fără a avea în vedere natura și substanța din care se compun.

Toate bunurile, drepturile și obligațiile au din punct de vedere patrimonial caracter de bunuri fungibile, adică se pot înlocui sau substitui unele prin altele.

Patrimoniul, din punct de vedere contabil, prin Activ și Pasiv, formează un ansamblu susceptibil de fluctuațiuni în evoluția sa pecuniară. În fiecare moment el poate să crească primind unele bunuri, după cum poate să descrească prin dispariția altora, fără ca unitatea lui să se altereze. El încetează ca entitate juridică și ca funcțiune contabilă numai odată cu sfîrșitul sau dispariția subiectului căruia îi aparține.

Dacă contabilitatea s-a dovedit necesară acolo unde este vorba de administrarea unui patrimoniu individual, ea a devenit indispensabilă acolo unde patrimoniul este socialist.

2.3. CONDIȚIONAREA CONTABILITĂȚII DE ASPECTUL STATIC ȘI DINAMIC AL UNUI PATRIMONIU

Patrimoniul, în universalitatea lui, cuprinzînd bunuri și drepturi cu obligații asupra sau în favoarea altor persoane, face ca juridicește cel către care avem obligațiuni să ne fie *creditor*, iar patrimoniul nostru să apară *debitor*, după cum cel față de care avem drepturi să ne fie *debitor*, iar patrimoniul nostru să apară *creditor*.

Obligațiunea, din punct de vedere al patrimoniului, este necesitatea juridică impusă unei persoane de a da, de a face sau a nu face ceva ce poate fi prețuit. De exemplu, A care a primit are obligațiunea față de B care a dat, deci pentru B s-a născut un drept. Pentru B s-a născut dreptul și are de primit, este creditor, iar pentru A s-a născut obligațiunea, are de dat, este debitor.

[1] Ionașcu Traian și Brădeanu Salvator. *Dreptul de proprietate socialist și alte drepturi reale principale de tip nou în Dreptul R.S.R.*, București, Editura Științifică, 1964, pp. 13—27.

Raporturile de schimb economic între două subiecte de patrimoniu se pot prezenta sub formă grafică a unei echivalențe între :

Subiect de Patrimoniu „X"	≈	*Subiect de Patrimoniu „Y"*
Mijloace și Drepturi (Activ)	≈	Obligații (Pasiv)
Mijloace și Drepturi (Activ)	≈	Obligații (Pasiv)

Cînd cele două părți nu sînt egale, diferența sa se răsfrînge asupra subiectului de patrimoniu, iar poziția lui față de patrimoniu se prezintă astfel :

a) Cînd mijloacele și drepturile împreună sînt mai mari decît obligațiile, patrimoniul este *Activ*. Diferența în unitatea ca proprietate de grup (cooperatistă, organizație de masă etc.) constituie „Fondul propriu" (social). Dacă este unitate de stat, diferența constituie „Fond statal" (fond propriu) sau eventual *rezultate pozitive*.

b) Cînd obligațiunile sînt mai mari decît mijloacele și drepturile, patrimoniul este *Pasiv*, diferența rezultînd din pierdere constituie un gol în patrimoniul unității respective.

Contabilitatea are acea particularitate de a analiza, memora și informa asupra elementelor care constituie patrimoniul și de a stabili starea de „dualism" în antiteza echivalentă de Activ ≈ Pasiv.

Din această condiție rezultă faptul că orice contabilitate trebuie să fie grefată pe un patrimoniu. Ea are chemarea să înregistreze starea, în clipa cînd se naște, și apoi să memoreze în ordine cronologică toate evenimentele economice care produc schimbări în conținutul patrimoniului.

Durata contabilității nu poate depăși viața patrimoniului. Ea începe odată cu apariția și încetează odată cu dispariția elementelor acestuia.

Activitatea economică este un lanț nesfîrșit de evenimente de dare-primire, transformare de materie, creare sau modificare de utilități, prestare sau folosire de servicii, toate urmate de un rezultat, petrecute voit sau nevoit în elementele patrimoniului, memorate și oglindite în contabilitate.

În ceea ce privește actele de schimb, acestea se pot produce simultan sau despărțite printr-un interval de timp.

Facultatea ce o are subiectul de patrimoniu de a dispune asupra raporturilor și asupra bunurilor concrete ce îl compun, justifică existența a două posibilități întrunite în noțiunea de patrimoniu. Una este acțiunea directă asupra *formei* materiale a mijloacelor și bunurilor ce îl compun, iar alta este acțiunea asupra *facultății*

subiectului de a dispune în privința drepturilor ce le are asupra patrimoniului.

Lucrurile materiale pot fi mișcate, transformate și utilizate numai prin forța sau dispoziția subiectului de patrimoniu.

Într-un patrimoniu privit în întregul său, din punct de vedere contabil, vom distinge în existența lui două momente, unul de *stare* și altul de *mișcare* sau *transformare*. Contabilitatea ne ajută să privim patrimoniul sub ambele aspecte, atît static cît și dinamic.

Aspectul static îl avem din documentul *inventar,* atunci cînd facem constatarea existenței, de obicei cînd se întocmește *contul Bilanț,* ca un cont al Patrimoniului în care avem oglinda statică a patrimoniului.

Aspectul dinamic îl avem prin contabilitate din memorarea evenimentelor economice. pe care le analizăm în conturile contabile. Contul contabil este socoteala și oglinda mișcării fiecărui element patrimonial cu rezultatul respectiv.

De aspectul static ne folosim pentru a constata la un moment dat schimbările produse în elementele patrimoniului, în totalitatea lor, cu rezultatele lor structurale. Astfel se pot compara modificările produse într-o perioadă, față de altă perioadă.

Din acest punct de vedere contabilitatea este în măsură să memoreze și să informeze, după necesitate, despre ambele aspecte — static și dinamic — ale patrimoniului.

2.4. GESTIONAREA PATRIMONIULUI

Dreptul de proprietate asupra unui patrimoniu poate aparține :

a) întregului popor, fiind exercitat de stat ;

b) unei colectivități de grup (cooperativă, organizație obștească sau de masă) exercitată prin conducerea acesteia ;

c) personal, exercitat individual de fiecare subiect de patrimoniu.

Statul ca proprietar al tuturor bunurilor, proprietate socialistă de stat, pe baza unui drept real, inalienabil, imprescriptibil, exclusiv și de tip nou, exercită acest drept prin unitățile socialiste de stat, care sînt persoane juridice.

Colectivitatea de grup este proprietară a tuturor bunurilor aduse ca aport de membrii ce o compun sau ca urmare a activității desfășurate de aceștia.

Individul este proprietar al bunurilor care reprezintă partea din produsul ce-i este pus la dispoziție în mod organizat în raport cu munca prestată (de către stat, cooperație etc.) sau din produsul gospodăriei sale auxiliare.

Prin *gestiune* se înțelege modul de organizare și administrare într-o unitate economică sau instituție, funcționînd ca unitate socialistă [1] (sau particulară), exercitat de conducător și ajutat de colaboratorii săi, în activitatea de primire, păstrare și manipulare de mijloace materiale și bănești. Această activitate trebuie exercitată cu eficiență în prezent și cu prevedere în viitor.

Relațiile de gestiune se stabilesc pe plan orizontal între organele executive din unitate și pe plan vertical, ierarhic, între organele superioare, de conducere și organele inferioare de execuție.

Gestiunea poate fi *materială, bănească* sau *mixtă.*

Constituie *gestiune materială* administrarea valorilor materiale în cadrul depozitelor, magaziilor, atelierelor, secțiilor etc. de către persoane numite gestionari.

Constituie *gestiune bănească* manipularea numerarului (operațiuni de încasări și plăți), păstrarea și gestionarea imprimatelor, cînd sînt imprimate ca valori, de către casier (gestionar).

Constituie *gestiune mixtă* oricare gestiune în care responsabilitatea privește întregul patrimoniu al unității. În acest sens joacă rol de gestionar însuși conducătorul unității.

Oricare fel de gestiune se primește pe bază de proces-verbal încheiat între cel care predă și persoana gestionară care primește. Procesul-verbal se întocmește în două sau mai multe exemplare și trebuie să poarte neapărat semnătura celui care a primit că „a preluat" și a celui care predă că „a predat", după ce s-a făcut în cuprins descrierea amănunțită a valorilor care au fost predate și primite.

Gestionarul are obligația de a gestiona, cu respectarea dispozițiilor legale și de serviciu, valorile ce îi sînt încredințate, răspunzînd bănește, în afară de sancțiunile administrative, de primirea, păstrarea și eliberarea lor.

Pentru lipsuri, gestionarii răspund material și disciplinar, în limita pagubei constatate și eventual penal pentru nerespectarea dispozițiunilor legale sau administrative. În caz de plusuri în gestiune, precum și cînd există stocuri fără mișcare sau cu mișcare lentă, gestionarul este obligat să le semnaleze ca atare.

Conducătorii și contabilii din unitățile socialiste, după lege nu pot fi gestionari de valori materiale sau bănești.

Contabilitatea urmărind orice activitate economică, cantitativ și calitativ, în toate fazele sale, efectuează un permanent control

[1] Prin unități socialiste se înțeleg instituțiile, întreprinderile și organizațiile economice de stat, cooperatiste și obștești.

asupra activității gestionare, prin memorarea evenimentelor economice și prelucrarea datelor sale, făcînd posibilă confruntarea permanentă a stocurilor faptice cu cele scriptice.

Contabilitatea asigură controlul și ținerea la curent a evidenței gestiunilor, odată cu legalitatea și exactitatea operațiilor. Din acest punct de vedere, contabilitatea are și un rol moral prin faptul că păzește patrimoniul unității.

Pentru verificarea integrității proprietății socialiste, a bunurilor și numerarului mînuit de gestionari, organele contabilității efectuează inventarieri inopinate și periodice — totale sau parțiale.

Inventarierea bunurilor gestionate se face întotdeauna în cazul predării gestiunii și ori de cîte ori se presupune sau se constată cazuri de abatere sau știrbire a integrității patrimoniului prin dispariție din bunurile gestionate, precum și cel puțni o dată pe an, cu ocazia întocmirii *Bilanțului de închidere.*

Orice eveniment economic petrecut în cadrul unui patrimoniu trebuie să producă neapărat mutațiuni în elementele lui.

Mutațiunile sînt provocate de evenimente diferite după sensul lor :

a) *Evenimente modificative* al căror efect este că produc mutațiuni echivalente între elementele active și pasive de la un cont la altul. De exemplu, se obține un împrumut sau se achită o datorie, care modifică activul și pasivul. Rezultă :

Cont curent 1 100 ≈ Împrumuturi 1 100

sau

Creditori 1 100 ≈ Cont curent 1 100

b) *Evenimente permutative,* care au ca efect o schimbare între elemente numai de activ sau numai de pasiv. De exemplu, se vînd mărfuri contra numerar de 1 000 lei sau se plătește o factură din împrumut de 20 000 lei.

1 000 Casa ≈ Mărfuri 1 000
20 000 Furnizori ≈ Împrumuturi 20 000

c) *Evenimente cu mutațiuni neechivalente* între elementele patrimoniului. De exemplu : marfa ce o posedăm de 1 000 lei se vinde cu un beneficiu sau cu o pierdere de 200 lei :

— în primul caz : 1 200 Casa ≈ Mărfuri 1 000 / Beneficiu 200 } 1 200

— în cazul al doilea :

1 000 { 800 Casa ≈ Mărfuri 1 000
200 Pierdere

Contabilitatea, prin sistemul său de memorare a fiecărui eveniment economic, ca unitate de contrarii, este în măsură să ne informeze despre totalitatea evenimentelor, prin contul patrimonial *„Bilanț"*. Astfel el este în măsură să ne redea în mod fidel și permanent toate mutațiunile care provoacă modificări în gestiunea patrimoniului.

3. FORME DE ANALIZĂ ŞI MEMORARE ÎN CONTABILITATE

3.1. ANALIZA LOGICĂ

Prin analiza logică asupra stărilor, faptelor şi evenimentelor putem să cunoaştem relaţia în care se află obiectul faţă de subiect, iar prin metoda de cercetare dialectică descoperim legile mişcării materiei şi reflectarea lor în gîndire.

Gîndirea logică, după cum arată şi Marx, a descoperit concepţia justă despre lume.

Materialismul dialectic ne învaţă că oricare eveniment este unitate de contrarii. Orice proces este o mişcare, unitate a contrariilor, între latura lui individuală şi generală, între latura cantitativă şi calitativă, între conţinut şi forma lui[1].

Lucrul nu este numai esenţă, nici numai fenomen, ci unitatea acestor contrarii.

Evenimentul economic trebuie privit, de asemenea, ca unitate de contrarii între cauză şi efect, între condiţie şi consecinţă.

Egalitatea cantitativă a laturilor evenimentului este convenţională, aproximativă sau relativă.

Analiza şi memorarea contabilă se referă numai la noţiuni care urmează a fi reţinute de contabilitate, ca acţiuni ce se produc simultan, dar în direcţii opuse.

Echivalenţa în forma de egalitate numerică (cifrică) a *contrariilor* se referă la noţiuni de orice categorie (obiecte, procese, fenomene, evenimente, raporturi juridice, rezultate economice), considerate pentru o clipă, în stare de repaus, în momentul de început şi de sfîrşit al activităţii patrimoniului, iar în mişcare pe toată durata lui de acţiune.

[1] H. Wald. *Introducere în logica dialectică*, pp. 44—47.

Contabilitatea ne învaţă cum să analizăm şi să memorăm, calitativ, poziţional şi cifric (numeric), în vederea unui calcul al celor analizate, pentru o informare justă şi concretă despre o situaţie reală asupra unui patrimoniu.

Analiza logică în contabilitate nu se poate aplica la ceva aparţinînd în acelaşi timp mai multor patrimonii, fără coherenţă sau succesiune, privind procese care se rup sau se interferează.

3.2. FUNGIBILIZAREA (OMOGENIZAREA), SIMULTANEITATEA ŞI ECHIVALENŢA CONTRARIILOR

Un eveniment economic acţionînd ca unitate de contrarii asupra a două elemente ale aceluiaşi patrimoniu, analizat din punct de vedere contabil, implică neapărat două socoteli. Ele se fac în două conturi în poziţii contrarii.

Regulile elementare de matematică obligă ca operaţiunile de adunare sau scădere să se facă numai între unităţi cantitative şi de măsură de acelaşi fel. Aşa este unitatea monetară, ca unitate de măsură, fiind în acelaşi timp un *denominator comun* al tuturor elementelor patrimoniale.

Premisele analizei logice contabile în vederea sistematizării elementelor de memorat sînt :

1 — identificarea contrariilor, laturilor evenimentului analizat ;

2 — reprezentarea fiecărei laturi a evenimentului, la cîte un cont în poziţia corespunzătoare ;

3 — folosirea sistemului de numeraţie poziţional-zecimal pentru exprimarea cantitativă şi estimativă a elementelor de socotit. *Ceea ce nu se poate cantitativa şi exprima numeric, nu se poate nici contabiliza ;*

4 — utilizarea unităţii monetare, ca denominator comun, pentru omogenizarea şi fungibilizarea elementelor contrarii ca echivalente.

Analiza dialectică a evenimentelor economice, ca unitate de contrarii, consideră simultană apariţia acestor contrarii.

Simultaneitatea contrariilor relevată filozofic chiar de Platon, *constituie un principiu de bază al contabilităţii.*

Nu putem concepe o prioritate sau succesiune în apariţia contrariilor. Procesul de disociere în două direcţii contrarii trebuie considerat că se produce simultan, fără nici o preferinţă, în apariţia sau dispariţia lor.

Deşi memorarea, adică înregistrarea, practic nu se poate face simultan, în două părţi a două conturi, ci numai succesiv, totuşi

din punct de vedere teoretic nu se poate spune că întîi se înregistrează în stînga (debit) şi apoi în dreapta (credit), ori invers.

Analiza contabilă, prin unitatea contrariilor, dă loc la două socoteli care apar simultan, ceea ce impune ca şi memorarea (înregistrarea) evenimentului să se producă simultan. În caz de vînzare de marfă, nu se poate susţine că întîi am primit suma şi apoi s-a dat marfa, sau că întîi s-a dat marfa şi apoi s-au primit banii, decît numai în cazul încasării prin contul de la bancă.

Practic, această condiţie a fost realizată prin metoda de memorare în sistemul matricial sau geometric al contului, avînd forma unei figuri pătratice. O sumă înscrisă o singură dată într-un pătrat (matrice), considerată în sens vertical, are funcţiune de vector pentru un cont, iar în sens orizontal are funcţie de vector pentru contul contrariu.

În contabilitate, un eveniment economic se exprimă despărţit sub două aspecte, de cauză şi efect, preţuite cu aceeaşi sumă condiţie a *echivalenţei în schimb* sau în transformare.

Se consideră că un schimb este echivalent atunci cînd ceea ce intră într-un patrimoniu are sau îi dăm o estimaţiune sau preţuire egală cu ceea ce iese, sau invers.

Elementele care se mişcă într-un patrimoniu îmbracă neapărat unul din următoarele aspecte :

$$\textit{Activ} \left\{ \begin{array}{l} \text{a) substanţă} \\ \text{b) drept} \end{array} \right\} \approx \left\{ \begin{array}{l} \text{a) obligaţiune} \\ \text{b) fond propriu (social)} \end{array} \right\} \textit{Pasiv}$$

Echivalenţa în schimb poate avea loc numai între elemente care constituie perechi între ele. Pentru construcţia contabilă ea are două aspecte :

1. Echivalenţa în *acţiune*, reprezentată prin articol contabil, cu ajutorul a două sau mai multe conturi contabile, folosite în poziţii contrarii, stînga şi dreapta (debit-credit).

2. Echivalenţa în *stare*, între *Activ* şi *Pasiv*, constatată şi reprezentată prin contul *Bilanţ*.

Echivalenţa ca stare reflectată în contabilitate este considerată la două momente :

1. în momentul cînd se începe perioada de activitate şi de gestiune ;

2. în momentul cînd se încheie sau încetează perioada de activitate şi de gestiune a acelui patrimoniu.

Cînd se face un schimb, deşi elementele schimbate în esenţa lor pot fi considerate de fiecare unitate ca avînd preţuiri diferite,

totuşi în momentul schimbului se presupune că ele sînt echivalente.

Vom da cîteva exemple din aspectele schimbului :

a) se primeşte un bun în schimbul altui bun, ambele preţuite 100 lei, prezentarea şi memorarea echivalenţei se face :

— primirea bunului x $\approx$ darea bunului y, sau numerar
lei 100 lei 100

b) se foloseşte un serviciu în schimbul unui bun, ambele preţuite la 100 lei :

— folosit serviciul prestat $\approx$ dat un bun preţuit
lei 100 lei 100

3.3. MEMORAREA EVENIMENTELOR CA DREPTURI ŞI OBLIGAŢIUNI

Noţiunea de „proprietate" ca raport social, din punct de vedere economic, are un înţeles mai larg decît cel de „drept de proprietate" în înţelesul juridic.

Proprietatea s-a născut din raporturile social-economice între oameni, în condiţiile producţiei şi repartiţiei celor necesare traiului. Pe cale de consecinţă s-a creat *dreptul de proprietate*, ca o categorie istorică, numai după apariţia şi împărţirea societăţii în clase, din reglementarea prin norme de drept a raporturilor sociale.

Dreptul de proprietate sau de posesiune asupra unui obiect dă titularului său posibilitatea de a-l folosi în consum sau de a-l schimba.

Relaţiile de schimb între părţi se pot lichida fie imediat, sau la o altă dată în viitor.

Cînd schimbul începe în prezent şi se termină în viitor se naşte pentru una din părţi un drept, iar pentru alta o obligaţie. Juridic, se creează o stare de *pendenţă*, sprijinită de încredere (credit).

În asemenea operaţiuni distingem două momente :

— unul, cînd operaţiunea începe, făcînd să nască între părţi un raport juridic ;

— altul, cînd operaţiunea se stinge, prin încetarea stării de *pendenţă*.

Pentru înregistrarea echivalenţei, unitatea care a primit are să dea, este obligată, devine datornică sau *debitoare*, iar cea care a dat şi are dreptul de a primi devine *creditoare*.

Pentru înregistrarea contabilă a acestei operațiuni la cele două unități, întrucît avem două poziții, folosim cîte două conturi : unul care se debitează și altul care se creditează.

Exemplu[1] : o unitate cumpără materie primă (stofă) pentru confecționat haine, cu prețul de 10 000 lei, sumă pe care o plătește ulterior prin bancă.

În contabilitatea unității cumpărătoare se înregistrează evenimentul în următoarele conturi :

contul : „Materiale" (stofă)	≈	contul „Furnizori" (obligația de plată)
lei 10 000		lei 10 000

În contabilitatea unității furnizoare (vînzătoare) aceeași operațiune se înregistrează :

contul „Clienți" (drepturi)	≈	contul Produse (stofă)
lei 10 000		lei 10 000

În momentul în care se plătește datoria de către unitatea cumpărătoare se lichidează drepturile și obligațiile înregistrate mai sus prin înregistrări în partea opusă a conturilor respective (Furnizori și Clienți).

Deci, orice schimbare intervenită între elementele patrimoniale care modifică starea anterioară a mijloacelor, drepturilor sau obligațiunilor, în cadrul patrimoniului, trebuie considerată eveniment economic și înregistrată, adică memorată contabil, folosind ca și în raporturile cu terții, echivalența de schimb între elementele patrimoniale.

3.4. MEMORAREA ASPECTULUI STATIC, CA ECHIVALENȚĂ, ÎNTRE ACTIV (EXISTENȚĂ) și PASIV (APARTENENȚĂ)

Contabilitatea începe de la un moment considerat din punct de vedere contabil al patrimoniului ca *stare*. Ea prinde în memoria sa întregul aspect al patrimoniului, mai înainte ca elementele care îl compun să înceapă a se modifica prin schimb sau transformare.

Contabilitatea încetează la un alt moment, considerat tot ca stare, cînd arată sau informează despre întregul aspect al patrimoniului memorat, inclusiv schimbările petrecute în el.

[1] Exemplele din lucrare sînt prezentate în mod simplificat, pentru a se putea înțelege cu ușurință rezolvarea problemelor respective.

Informarea în aceste două momente despre starea patrimoniului, se face tot prin conturi, deoarece prin ele se reprezintă în forma contabilă elementele patrimoniale.

Pentru a răspunde principiului dialectic de unitate de contrarii, vom considera elementele patrimoniale ca existență și le vom înregistra ca intrări, în debitul conturilor (stînga) prin *Activul* contului *Bilanț de deschidere*, care constituie partea dreaptă a acestui cont, după cum se arată mai jos.

Proveniența, adică sursa mijloacelor existente din activ le vom înregistra tot ca existență intrări, dar în creditul conturilor (dreapta) prin *Pasivul* contului *Bilanț de deschidere*, care constituie partea stîngă a acestui cont.

Pasiv	Bilanț de deschidere	Activ
Sursa (proveniență) lei 1 000	Existență	lei 1 000

La sfîrșitul perioadei de gestiune vom anula din conturi socoteala activului ca existență, înregistrînd ca ieșiri, prin creditul acestor conturi, în *Activul* contului *Bilanț de închidere*. Concomitent se face și lichidarea provenienței sau sursei din conturi în *Pasivul* contului *Bilanț de închidere*, în felul următor :

Activ	Bilanț de închidere	Pasiv
Existență . . . . . lei 2 000	Sursa (proveniență) sau apartenență	lei 2 000

3.5. GÎNDIREA MATEMATICĂ ÎN CONTABILITATE

De contabilitate ne folosim pentru a calcula, sistematiza și memora evenimentele economice cu modificările ce se produc în elementele unui patrimoniu, pe parcursul activității sale.

Pentru rezolvarea problemelor contabile ne folosim de formule și socoteli matematice ajutați de un instrument, cu o metodă și într-o formă specifică contabilității : *contul contabil*.

Construcția lui a fost stabilită după ce în știința matematică s-a cunoscut geometria și algebra[1].

Contul este o socoteală numai de adunare. Scăderea se face tot prin adunare. În operații se folosește sistemul de numerație pozițional-zecimal.

[1] Algebra înseamnă în limba arabă știința matematică a egalităților și vine de la „*Algebîr*", numele autorului arab care a scris prima oară despre acest fel de socoteală.

Datorită acestor condiții, contabilitatea a încetat a mai fi o disciplină științifică numai a cantității, pentru a deveni în ultimul timp o disciplină științifică a echivalenței, a relațiilor și ordinii patrimoniului.

Privită în aspectul său integral, contabilitatea ne apare ca o construcție arhitecturală de cea mai perfectă armonie.

Ca orice disciplină științifică, pe lîngă demonstrarea legilor teoretice, ea se verifică prin aplicația ei practică. După cum din oricare știință se poate întemeia și o artă, tot astfel și contabilitatea, avînd o aplicație practică, capătă un aspect de tehnică pe care se poate clădi o artă.

Totuși, trebuie să facem o separațiune între aspectul său științific și tehnica sau aplicațiunea sa.

Ea îndeplinește două condiții științifice, fiindcă răspunde la două cerințe principale : de a fi *permanentă* și *universală*.

Este aptă să fie matematizată prin faptul că prin formule dăm elementelor asupra cărora se poate aplica calculul o prezentare exactă. Folosește formule matematice care își găsesc aplicație pentru determinarea cantitativă a evenimentelor sau proceselor. Fiind făcute comensurabile, ele pot fi așezate în ordine și sistematizate prin folosirea unor metode raționale.

În contabilitate vom mai găsi ideile de :

a) *generalizare* în sensul unei cuprinderi a tuturor caracteristicilor privind lucrurile și evenimentele conținute în noțiunea de patrimoniu ;

b) *structură*, de ale cărei aspecte spațiale ne folosim pentru a sistematiza informațiile culese despre evenimentele economice, pe care le facem să apară grupate și ordonate, în coloanele conturilor, după sensul mișcării lor. Materializîndu-le cu ajutorul unui denominator comun, determinăm în ele elementele care, analizate dialectic (ca unități ale contrariilor), sînt sistematizate și calculate prin conturi, și

c) *lege*, după care stabilim pentru fiecare eveniment formule contabile rezultate din regularitatea succesiunilor.

Gîndirea matematică în contabilitate o găsim sub două forme :

a) Forma *algebrică*, numită contabilitate clasică :

b) Forma *geometrică*, numită contabilitate matriceală (i se mai spune impropriu șah, din cauza formei sale).

În contabilitate își găsește aplicație prin excelență *Teoria informației*, *Teoria mulțimilor*, iar din punct de vedere al aplicațiunii și funcțiunii sale, poate fi privită ca un sistem de *cibernetică economică*, primind informații (input), prelucrînd și răspunzînd la cerere cu informații despre evenimentele și elementele memorate referitor la un patrimoniu (output).

Contabilitatea poate fi codificată și exprimată numai cifric, de unde rezultă posibilitatea de a fi executată cu ajutorul mașinilor electronice.

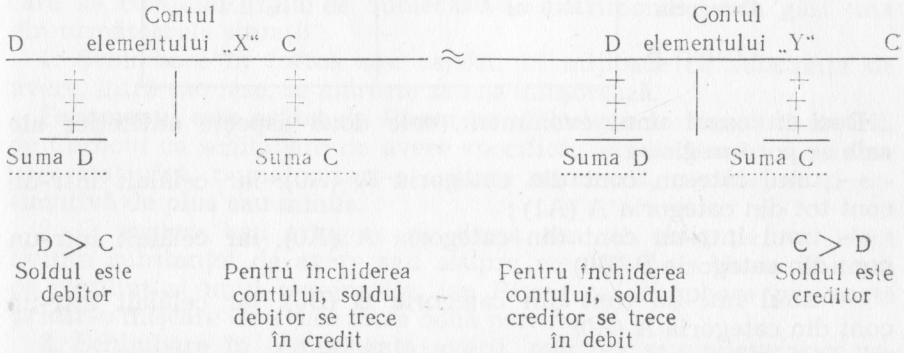
3.5.1. FORMA DE MEMORARE ALGEBRICĂ (CLASICĂ)

Principiul algebric al echivalenței cu posibilitatea trecerii unui termen dintr-o parte în cealaltă parte a echivalenței, căpătînd funcție sau valoare de sens contrar, este o lege matematică, cu aplicație largă și în contabilitate.

Din necesitatea de a omogeniza și sistematiza elementele patrimoniale a fost creat contul, ca socoteală algebrică, integrală și nesfîrșită. El memorează succesiv elementele unui eveniment economic. Mișcarea lor dă naștere la : *intrare* și *ieșire* de substanță, *debite* și *credite* în relații, *minus* sau *plus* de rezultat.

Orice eveniment economic pentru a fi prins în contabilitate trebuie analizat ca mișcare în două direcții, sau privit sub două aspecte, care se prezintă numai opuse. Memorarea sau înregistrarea unui eveniment se face deci în cel puțin două conturi, funcționînd în poziții antitetice și echivalente (cu aceeași sumă). În fiecare din conturi se înscrie și se adună, în unul în partea din stînga, ca plus, creștere sau intrare, iar în celălalt se înscrie și se adaugă în partea opusă, din dreapta, ca minus, scădere sau ieșire.

Grafic, memorarea în conturi, ca formă se prezintă astfel :



Legătura între contrarii se face prin semnul ≈ (echivalent).

Din punct de vedere contabil nu există identitate sau egalitate între contrarii, ci numai echivalență, iar poziția algebrică face inutilă în cont semnele de + și —, care atunci cînd sînt folosite, produc confuzie în raționamentul contabil, întrucît toate numerele (sume, cantități) înscrise în dreapta și în stînga sînt valori care numai se adună în fiecare din coloane.

3.5.2. GÎNDIRE GEOMETRICĂ (MATRICEALĂ)

Ținînd seama de principiile matematice preluate de contabilitate, Gomberg a conceput prezentarea evenimentului economic tot în două conturi, sub forma geometrică a unui pătrat (matrice). Împărțind pătratul la rîndul său în patru pătrate, a obținut cele două aspecte opuse, reprezentînd situația în care se poate prezenta fiecare din conturi, față de celelalte.

Să presupunem că avem un eveniment economic analizat sub două aspecte antitetice, pentru care folosim două categorii de conturi A și B. Oricare eveniment economic, prin aspectul său, pentru un cont reprezintă un + (plus), în timp ce pentru contul opus sau contrariu reprezintă un — (minus). Avînd în vedere echivalența presupusă ca existență în fiecare eveniment, operațiunea poate fi prezentată geometric astfel :

	Categ. conturi A.	Categ. Conturi B.
Categoria	A 0 ≈ A 1	A 0 ≈ B 0
Conturi A	+ —	+ —
Categoria	B 0 ≈ A 0	B 0 ≈ B 1
Conturi B	+ —	+ —

Deci în cazul unui eveniment, cele două aspecte antitetice ale sale se pot înregistra :

— unul într-un cont din categoria A (A0), iar celălalt într-un cont tot din categoria A (A1) ;

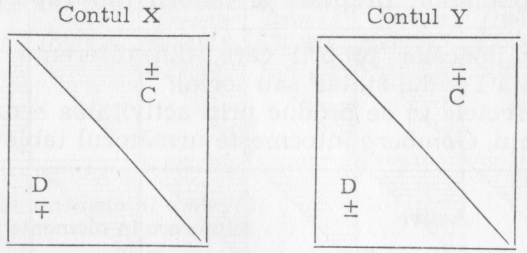
— unul într-un cont din categoria A (A0), iar celălalt într-un cont din categoria B (B0) ;

— unul într-un cont din categoria B (B0), iar celălalt într-un cont din categoria A (A0) ;

— unul într-un cont din categoria B (B0), iar celălalt într-un cont tot din categoria B (Bl).

Fiecare din pozițiile aparținînd unui cont pot fi prezentate ca prinse tot într-un pătrat, în care cele două poziții ale contului pot fi arătate în două părți ale aceluiași pătrat, fiecare despărțit printr-o diagonală în două triunghiuri egale. Fiecare din triunghiuri ar prezenta pozițiile, unul plusul și altul minusul, în pătratul unui cont, sau unul debitul și altul creditul.

Același autor prezintă geometric situația a două conturi astfel :



Prin construcția grafică a unui sistem de contabilitate conceput pe principiul geometric (matriceal) putem realiza o grupare sistematică a evenimentelor economice petrecute într-un patrimoniu privind mijloacele, relațiile și rezultatele. Din așezarea lor căpătăm o imagine justă și precisă asupra patrimoniului. Acest principiu este considerat de Gomberg condiția esențială în construcția oricărui sistem rațional de contabilitate. Cu această prezentare geometrică se poate spune de contabilitate că a căpătat *pecetea matematică*, purtată de oricare știință susceptibilă de demonstrații exacte și obiective, cum sînt cele din algebră, geometrie etc.

Din analiza evenimentului economic, în raport de elementele din care se compune, față de subiectul de patrimoniu, vom găsi una din următoarele situații :

1. Schimbare în formă sau aspect, în mijloace ca substanța de avere, intră sau iese, se mărește sau se micșorează.

Fenomenul este arătat de *Pisani* ca schimbare în structura averii, de *Cerboni* ca schimbare de avere specifică, iar de *Massa* ca schimbare statistică, numai printr-o arătare numerică, cantitativă și estimativă de plus sau minus.

2. O naștere sau stingere de drept sau de obligație, cu efect asupra substanței de avere sau asupra rezultatului, *Massa* îl arată ca rezultat al unui act juridic, iar *Pisani* ca schimbare provocată printr-o mișcare de avere între două patrimonii.

3. Schimbare în componența averii, mărirea sau micșorarea patrimoniul prin cîștig sau pierdere. Un aport sau o retragere înseamnă că patrimoniul a crescut sau s-a micșorat.

Aceste trei feluri de stări, care răspund în oricare unitate tuturor fenomenelor economice care se pot ivi, *Gomberg* le consideră ca trei aspecte distincte asupra cărora contabilitatea este în măsură să dea toate informațiile.

Ele se referă la :

1. Starea mijloacelor ce constituie substanța de avere sau existența.
2. Starea creanțelor, drepturi și datorii din raporturile juridice cu terții.
3. Starea mijloacelor proprii care, din diferența între activ și pasiv reprezintă Fondul statal[1] sau social.

Analizînd efectele ce se produc prin activitatea economică asupra unui patrimoniu, *Gomberg* întocmește următorul tablou :

Fapte — Evenimente Statistice	Active	Creștere în elemente din activ Micșorare în elemente din activ
	Pasive	Creștere în elemente de pasiv Micșorare în elemente de pasiv
Evenimente Relații Juridice	Drepturi	Naștere (creștere) de drepturi Stingere (micșorare) de drepturi
	Obligații	Naștere (creștere) de obligații (datorie) Stingere (micșorare) de obligații („)
Evenimente cu Rezultate economice	Rezultate: Pierderi	Naștera (creșterea) unei pierderi Stingerea (micșorarea) unei pierderi
	Beneficiu	Naștera (creșterea) unui beneficiu Stingerea (micșorarea) unui beneficiu
Fond propriu	Fond statal sau social	Naștera (mărirea) de fond statal sau social Retragerea (micșorarea) de fond statal sau social.

[1] *Fond statal* este Fondul cu care unitatea a fost dotată de colectivitate de la stat, numit în literatura anterioară *Fond Statutar*. Acest cont înlocuiește contul *Capital* folosit în contabilitate de către unitățile economice, în orînduirea economică individualist-capitalistă numit și Fond propriu.

Mergînd cu raționamentul mai departe, *Gomberg* arată cum se poate concepe geometric și cuprinde într-un pătrat (matrice) totalitatea conturilor, pentru socoteala și memorarea acestor stări.

În acest scop el prezintă contabilitatea în forma geometrică (matrice sau pătrate) cum se arată în figura 2.

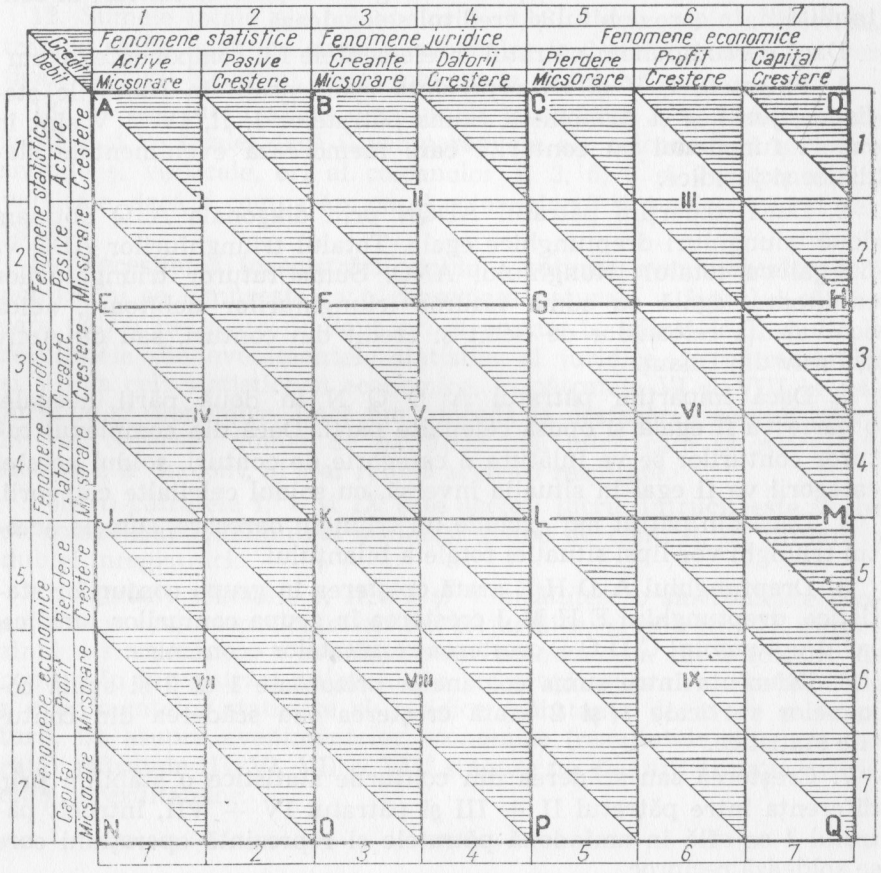


Fig. 2

Din studiul acestui pătrat (matrice) și al pătratelor ce îl compun, putem trage concluzia că aceste grupări au o mare importanță pentru contabilitate, din punct de vedere al teoriei și al metodei.

Analizînd figurile geometrice conținute în această matrice, constatăm că toate pătratele din jurul axei A Q se încrucișează sincronic și ne arată relații între conturi care răspund unor evenimente ce reprezintă compensații, stornări sau inversări în conținutul conturilor acestor grupări.

Pătratul ADQN ne înfățișează întregul complex de conturi al contabilității, în care debitul și creditul se egalează.

Dacă descompunem pătratul în elementele lui componente, avem :

1. Pătratele I, V și IX reprezintă compensații în conturile statistice, juridice și economice. Suma pătratelor I, II, IV și V sînt în raport funcțional cu conturile care memorează evenimentele statistice și juridice.

2. Dacă împărțim pătratul ADQN prin diagonala A Q obținem două triunghiuri dreptunghice egale. Totalul triunghiurilor ADQ va fi egal cu totalul triunghiului ANQ. Suma tuturor triunghiurilor creditoare, egală cu suma tuturor triunghiurilor debitoare, adică echivalența coloanelor de debit și credit din conturi, sau de Activ și Pasiv din Bilanț.

3. Dacă împărțim pătratul A D Q N în două părți neegale, o parte va fi egală și opusă celeilalte părți. Dacă din complexul tuturor conturilor se va înlătura o categorie de conturi, soldul acestei categorii va fi egal în situația inversă, cu soldul celeilalte categorii.

4. Dacă din pătrat am exclude un triunghi oarecare, sumele acestui triunghi vor lipsi situației totale a bilanțului.

5. Dreptunghiul A D H E arată creșterea în grupa conturilor statistice, dreptunghiul E H M J creșterea în grupa conturilor juridice, iar dreptunghiul C D Q P creșterea rezultatelor economice.

6. Diferența între suma coloanelor orizontale 1 și 2 și suma coloanelor verticale 1 și 2 arată creșterea sau scăderea din conturile statistice.

7. Creșterea sau scăderea din conturile statistice o stabilim prin diferența între pătratul II + III și pătratul IV + VII, întrucît pătratul I se află în amîndouă pătratele și reprezintă operațiuni care se soldează reciproc.

8. Diferența între coloanele 3 și 4 orizontale și verticale arată mișcarea din conturile juridice (creanțe și datorii).

9. Creșterea sau scăderea din conturile juridice o aflăm din diferența între pătratul IV + VI și II + VIII, întrucît pătratul V se află în ambele părți ale axei conturilor juridice.

10. Diferența între coloanele 5, 6 și 7 verticale și orizontale arată creșterea sau scăderea în conturile de rezultate din evenimentele economice.

11. Creșterea sau scăderea averii o mai constatăm prin diferența între pătratele III + VI și VII + VIII, întrucît pătratul IX se află pe axa conturilor evenimentelor economice.

12. Sumele totale ale coloanelor 1, 2, 3, 4 orizontale și verticale trebuie să fie egale cu sumele coloanelor 5, 6 și 7 orizontale și verticale potrivit efectului arătat mai sus la punctul 3.

13. Același lucru aflăm din sumele coloanelor 3, 4, 5, 6 și 7 orizontale și verticale, dacă îl comparăm cu ale coloanelor 1 și 2 orizontale și verticale, ori al coloanelor 1, 2, 5, 6 și 7 orizontale și verticale, dacă îl comparăm cu al coloanelor 3 și 4 orizontale și verticale.

14. Necesitatea înregistrării duble a tuturor evenimentelor economice ni se lămurește ca o consecință naturală a faptului că fiecare pătrat ne apare de două ori și anume în pătratele II și IV la rezultatele din evenimentele statistice și juridice, în pătratele III și VII la cele statistice și economice, în pătratele VI și VIII la cele juridice și economice. Dacă am proceda la desfacerea acestui pătrat într-un oarecare număr de pătrățele mai mici, care să reprezinte fiecare cîte un cont, ni s-ar repeta aceleași rezultate.

Pentru pătratele I, V și IX este același lucru, întrucît este vorba de compensația înlăuntrul aceleiași grupe de conturi, ca urmare a dublei înregistrări.

15. Întrucît pătratele I, II, IV și V alcătuiesc o sincronizare geometrică a evenimentelor statistice și juridice, și pătratul IX reprezintă o sincronizare a evenimentelor economice a căror folosire de conturi în înregistrări nu au nici o influență asupra rezultatului, fie a evenimentelor statistice și juridice (substanța de avere și drepturi), fie asupra evenimentelor economice (rezultatele și avere curată), pătratele III, VI, VII și VIII singure ne dau atît situația averii, cît și a rezultatelor.

*

Acest gen de contabilitate, superior sistemului algebric (clasic), mai este cunoscut ca „informatica matriceală", sau cu denumirea vulgară de „contabilitate șah", din cauza formei în care se prezintă, asemănătoare tablei jocului de șah.

Pe această formă de contabilitate se fac studiile de azi, pentru mecanizarea și automatizarea lucrărilor contabilității.

Raționamentul geometric îl găsim folosit în contabilitate pe o scară destul de întinsă.

Din cele arătate rezultă neîndoios că gîndirea matematică a stat și stă în permanență la baza contabilității.

Superioritatea contabilității exprimată în forma geometrică constă în faptul că, într-o singură formă de prezentare avem atît *conturile patrimoniale :* Bilanț de deschidere și Bilanț de închidere, cît și *conturile elementare* de care ne folosim în contabilitate.

4. DESPRE CONT

4.1. *Contul contabil (elementar) socoteală „sui-generis"*

Istoricul contabilității, după Sombart, ar trebui să înceapă cu cuvintele „la început a fost *contul*" (ratio), completate cu ideea „din instrumentul matematic *cont* a fost creată contabilitatea"[1].

Nu trebuie însă considerată contabilitatea ca o știință a conturilor. (Caracteristica doctrinei franceze.)

Contul este instrumentul principal de care ne ajutăm să construim științific un sistem de socoteli rațional. El constituie piatra de temelie în construcția contabilității, considerată știința *„ordinii Patrimoniului"*.

Contul, pe lîngă funcția contabilă de socoteală asupra fiecărui element patrimonial, mai are și funcția economică de a ne informa de starea, mișcarea și rezultatele obținute din activitatea elementului respectiv. El ne dă siguranța unei regulate memorări și al unei corecte informări.

În cont calculăm și memorăm ceea ce obținem prin analiza unui eveniment economic și descompunerea lui în două contrarii. El este o socoteală *„sui-generis"** care se referă la *„un"* element sau o *„mulțime"* de elemente patrimoniale, exprimate în unități monetare.

Pentru a înțelege construcția și modul cum funcționează un sistem de contabilitate, trebuie mai întîi să cunoaștem ce este *„contul"*.

Definițiile multiple date contului contabil sfîrșesc în a-i recunoaște caracterul de socoteală construită pe principiul unității contrariilor.

---

[1] Werner Sombart. *Der Moderne Capitalismus*, Band. II, pp. 117—119.

* Contul contabil este o socoteală „sui-generis" fiindcă prin natura sa prezintă o particularitate care îl face să se deosebească de oricare alt fel de socoteală, privind diferite activități și scopuri.

Socoteala prin cont considerată din punct de vedere aritmetic cuprinde atît *calculul,* cît şi *rezultatul* obţinut din acel calcul. Trebuie să facem distincţie între socoteala pur aritmetică, ca rezultat concret al unui calcul şi socoteala prin cont considerat ca instrument şi unitate de calcul contabilă.

Contul poartă denumirea elementului a cărui socoteală o ţinem. Mişcarea valorilor este prezentată sub formă antitetică de : intrare şi ieşire, sau debit şi credit cînd e vorba de relaţii, sau beneficii şi pierderi cînd e vorba de rezultate, după cum evenimentul poate fi prezentat prin cauza şi efectul său. Pentru a putea distinge funcţiunea sa, contul este împărţit în două părţi. În partea stîngă se înregistrează aspectul contradictoriu debit, sau pierdere, iar în partea dreaptă aspectul de credit sau beneficiu. Acest mod de prezentare a intrărilor şi ieşirilor din cont, fără a constitui o lege, este convenţional şi intrat în uz.

Definiţia de mai sus nu are caracter ştiinţific. Ea este numai o descriere ca formă şi funcţiune a contului.

Prof. Leitner [1] dă altă definiţie : „contul contabil este forma de socoteală în care se trec, punîndu-se faţă în faţă toate creşterile şi mărimile de acelaşi fel, adică schimbările în avere, drepturi şi obligaţiuni, cum şi în componentele sale."

În alte definiţii se arată contul ca fiind acea prezentare grafică în care sînt înregistrate drepturile şi obligaţiile unei persoane, sau este instrumentul care memorează modificările ce se produc în privinţa unui element patrimonial, iar după alţii, este acel gen de socoteală grafică în care se înregistrează efectul faptelor administrative asupra patrimoniului.

4.2. ORIGINEA, FORMA ŞI CONŢINUTUL CONTULUI CONTABIL

Originea Contului Contabil trebuie cercetată şi găsită în elementele ce îl compun şi în funcţiunile sale, el fiind construit dintr-o gîndire logică şi după o concepţie matematică. A socoti, adică a „compta" pe de o parte, şi a „sistematiza" şi „memora" în conturi, adică a „contabiliza" pe de altă parte, sînt două acţiuni distincte, ca metodă şi ca scop.

Contabilitatea ne mai arată cum să analizăm, să descompunem evenimentele economice, să le sistematizăm şi să le memorăm în conturi contabile şi cum să ne informăm din ele. Orice eveniment

[1] Prof. Fr. Leitner, *Die doppelte kaufmännische Buchhaltung,* 1923, pp. 22—29.

economic trebuie, prin analiza ce se face, să fie descompus, spre a descoperi în el unitatea de contrarii a unui schimb şi o echivalenţă.

Din îmbinarea simultană a categoriilor economice, determinate de natura evenimentului, ca socoteală cantitativă, fungibilizată, cu ajutorul unităţii monetare şi al relaţiilor în care se găseşte fiecare element al schimbului simultan faţă de alt element şi de întregul patrimoniu, s-a putut realiza această ingenioasă socoteală, numită *cont contabil* al cărui creator a rămas încă necunoscut.

El este opera spontană a unor anonimi şi rezultat al geniului omenesc neidentificat.

Pînă la noi dovezi, trebuie să admitem contabilitatea ca un sistem de gîndire, fiind o creaţie a geniului latin, născută în cetăţile italiene unde se spune că a fost folosită pentru prima oară.

La origine, contul a fost numit „*ratio*" adică socoteală, o creaţie mintală, folosit în cadrul unui sistem raţional de socoteli.

Forma contului se prezintă grafic ca un „T" în care deasupra se indică titlul contului, adică numele elementului patrimonial a cărui socoteală o ţine, iar în cele două părţi opuse primeşte şi memorează sub fiecare din braţe numai cifre aditive, dar cu funcţiuni contrarii.

Contul poartă, atît în partea stîngă cît şi în dreapta, indicaţia poziţiei cifrelor înscrise. Sumele ce se trec în fiecare din cele două părţi sînt mărimi de adunat pentru partea în care sînt înscrise, sau concomitent de scăzut din partea contrarie. Aceste indicaţii se pot face cu denumiri sau cu semne, după natura elementului la care se referă contul.

În ultimul timp a început să se folosească contul sub forma geometrică sau matriceală conceput ca un pătrat, despărţit printr-o diagonală în două părţi egale şi contrarii, una din părţi reprezentînd debitul sau creditul unui cont şi cealaltă creditul sau debitul altui cont, ca unitate de contrarii.

Forma grafică a contului aşa cum o cunoaştem rezultă din natura, conţinutul cît şi din funcţia sa relativă cu cele două părţi. Distribuirea ca şi folosirea indicaţiilor este uzuală şi universală.

Pînă în zilele noastre se mai păstrează denumirile *„debit"* în stînga şi *„credit"* în dreapta, intrată în uz din cele mai vechi timpuri.

În ultimele decenii se observă o oarecare rezistenţă în folosirea acestor termeni consideraţi cauză principală în greutatea de a înţelege funcţia conturilor şi chiar a contabilităţii.

Denumirea de „debit" şi „credit" este o moştenire de origine juridică din dreptul roman, însuşită pentru prima oară de italieni,

ceea ce denotă că pentru prima oară contul a fost o socoteală a relațiilor între persoane.

Debitor înseamnă relația juridică a unei persoane, față de subiectul de patrimoniu, cînd a primit ceva și are obligația să restituie.

Creditor înseamnă relația juridică a unei persoane față de subiectul de patrimoniu, cînd a dat ceva și are dreptul să primească.

De exemplu, în contul persoanei „X", ținut în contabilitatea patrimoniului „A", se vor trece în debit sumele pe care titularul contului „X" le primește, avînd obligația să le restituie patrimoniului „A". Din cont rezultă că titularul contului este debitor, fapt consemnat cu indicațiunea *Debit*.

În contul persoanei „Y", din contabilitatea aceluiași patrimoniu, se vor trece în credit sumele pe care titularul contului le dă subiectului de patrimoniu, deci are să le primească. Din cont rezultă că titularul contului este creditor, fapt arătat cu indicațiunea *Credit*.

Faptul că *debitul* îl găsim în stînga contului și *creditul* în dreapta lui, nu rezultă din vreo necesitate contabilă. Este numai o consecință a uzanței, acceptată universal și derivînd dintr-o logică a sa.

Sînt diferite explicații ce se dau acestei situații. Se susține că cineva pentru a avea de dat trebuie mai întîi să primească, de aceea o înregistrare contabilă începe întîi cu primirea.

În scrierea latină, scrisul începe de la stînga la dreapta, de aceea începînd înregistrarea în cont cu o primire, înregistrăm întîi primirea în stînga, apoi darea în dreapta.

Din punct de vedere al construcției unui sistem contabil, este indiferent dacă scriem debitul în stînga și creditul în dreapta. Se poate tot atît de bine concepe construcția lui, utilizînd conturile cu debitul în dreapta și creditul în stînga.

O condiție indispensabilă este ca într-un sistem odată conceput, indiferent dacă folosim debitul în stînga și creditul în dreapta sau invers, să nu mai poată fi schimbat pe parcurs, tot timpul cît îl vom folosi. Nu putem alterna în conturi, ca unele să le ținem cu debitul în stînga, iar altele cu debitul în dreapta. În construirea unui sistem trebuie hotărît de la început dacă folosirea conturilor va fi cu debitul în stînga sau în dreapta.

În literatura anglo-saxonă și americană în ultimul timp ca urmare a folosirii în contabilitate a calculatoarelor electronice cele două părți ale contului sînt indicate cu „Input" (intrările) și „Output" (ieșirile), fără a se mai referi la poziție.

Fiecare cont poartă un titlu, care arată felul elementului căruia i se ține socoteală.

De exemplu, contul care ține socoteala mărfurilor intrate și ieșite poartă ca titlu *„Mărfuri"*.

Contul care ține socoteala numerarului poartă titlul *„Casa"*.

Contul care ține socoteala drepturilor ce se nasc pentru întreprindere, asupra terților persoane, poartă titlul generic de *„Debitori"*, *„Clienți"* sau alte denumiri corespunzătoare după felul actului care constată dreptul.

Contul care ține socoteala obligațiunilor întreprinderii în favoarea terților poartă titlul de „Creditori", „Furnizori" sau alte denumiri corespunzătoare după felul și conținutul actului care constată obligațiunea.

Critica folosirii noțiunilor de debit și credit este în parte justificată. De ce la un cont care ține socoteala unui element material se pune indicația de *debit* și *credit?* Asemenea raporturi nu pot exista între materie și patrimoniu, ci numai între persoane.

La conturile care se referă la substanță (materie sau servicii) se recomandă indicațiunea *intrare* în partea stîngă și *ieșire* în partea dreaptă.

Astfel am avea :

Contul „Marfă"

Intrări	Ieșiri
Înregistrează sumele din prețuirea mărfurilor intrate (cumpărate)	Înregistrează sumele din prețuirea mărfurilor ieșite (vîndute)

Contul „Casa"

Intrări	Ieșiri
Înregistrează numerarul intrat	Înregistrează numerarul ieșit

La conturile de persoane, între care se nasc drepturi și obligațiuni se justifică indicațiunea *Debit* și *Credit*, după cum operațiunea dă naștere unui raport de debitor sau de creditor.

Contul contabil deschis pe numele unei terțe persoane va înregistra în stînga operațiuni în care titularul, primind de la noi ceva, va avea să dea, este debitor, în el se va opera în stînga la *Debit*.

În partea opusă sînt grupate operațiunile în care titularul contului, dîndu-ne, va avea să primească, deci este creditor, în el se

va opera în dreapta la *Credit*. Astfel, în contabilitatea Întreprinderii „X" vom avea :

Contul Debitorului „A"

Debit	Credit
I. Se înregistrează sumele ce titularul contului primeşte pentru care este debitor, adică are să dea.	II. Se înregistrează sumele ce titularul contului restituie, micşorînd suma ce datorează.

Contul Furnizorului „F"

Debit	Credit
II. Se înregistrează sumele achitate furnizorului pentru livrările efectuate sau serviciile prestate şi orice scădere a obligaţiunilor faţă de furnizor.	I. Se înregistrează sumele livrărilor pe care le-a făcut şi a serviciilor pe care le-a prestat.

În conturile de *rezultate* ale activităţii economice, cînd avem un cîştig sau creştere, ori o pierdere sau scădere în patrimoniu, este cazul să se folosească *minus* (—) în stînga pentru pierdere şi *plus* (+) în dreapta pentru cîştig.

Léautey încearcă să explice sensul menţiunilor de *„debit"* şi *„credit"*. El arată că la un cont de drepturi, cuvîntul *„Avere"* ar echivala cu *„Debit"*, iar la un cont de substanţă cu *„intrare"*. Patrimoniul a dat şi are de primit.

La un cont de obligaţiuni, cuvîntul *„Dare"* ar echivala cu *„Credit"*, iar la un cont de substanţă cu *„ieşire"*. Patrimoniul a primit şi are de dat.

Folosirea acestor termeni fiind greoaie, în practică s-a menţinut numai *„Debit"* şi *„Credit"*.

În prezent, se tinde ca indicaţiile „debit" şi „credit" să arate numai latura juridică a conturilor de relaţii cu persoanele. La conturile de substanţă se preconizează *„intrare"* şi *„ieşire"*, iar la conturile de Fonduri şi Rezultate, menţiunea *minus* (—) şi *plus* (+).

Indicaţiile de „intrare" şi „ieşire" corespund operaţiunilor în conturile de substanţă, însă nu corespund operaţiunilor la conturile de raporturi juridice şi nici la conturile de Fonduri şi Rezultate.

O creanţă se naşte sau se stinge ca drept sau obligaţiune, nu ca intrare sau ieşire.

De asemenea, nu putem spune că a intrat un cîştig sau gol de activ, nici că a ieşit o pierdere.

Un rezultat poate să fie *pozitiv* (beneficiu), ori *negativ* (pierdere).

Cînd vrem să facem o socoteală a mişcării (rulajului) contului sau dorim să-l închidem, facem separat totalul sumelor coloanei din partea stîngă a contului şi separat al coloanei din partea dreaptă a contului.

Diferenţa între sumele celor două coloane se numeşte *sold*.

Soldul, la rîndul său, poate fi de două feluri : sold de *intrare* sau de *ieşire ; debitor* sau *creditor ; negativ* sau *pozitiv. Întotdeauna soldul este de felul sumei celei mari.*

Cînd totalul sumelor operaţiunilor înregistrate în stînga contului este egal cu totalul sumelor operaţiunilor din dreapta contului, se spune de cont că nu are sold, este *soldat*. În asemenea situaţie, funcţiunea contabilă a contului încetează şi rămîne numai cu o funcţiune statistică.

Pentru închiderea contului, soldul se înscrie în coloana inversă aceleia din care provine.

Pentru calcularea în mod corect a soldului, putem ţine contul şi în altă formă. Operaţiunile le înscriem succesiv unele sub altele, adunînd sumele atunci cînd sînt intrări, sau scăzînd cînd sînt ieşiri.

Contul în această formă se spune că este ţinut în „scară". (metoda hamburgheză) sau cu sold permanent. Exemplu :

Contul cu unitatea „A"

2.XI. Trimis produse unităţii „A" cf. facturii	D. 10 000	
3.XI. Primit de la unitatea „A" pentru produsele expediate		C. 8 500
	Sold : D.	1 500
4. XI. Plătit transport pentru unitatea „A"	D. 6 000	
	Sold : D.	7 500
5.XI. Primit de la unitatea „A" produse conform facturii		C. 2 500
	Sold : D.	5 000

Această formă de cont nu corespunde scopului contabilităţii. Este folosită numai pentru uşurinţa de calcul în socotelile privind anumite operaţiuni cum este în cazul înregistrărilor în conturile şi libretele C.E.C. arătînd soldul în fiecare moment şi permiţînd calculul dobînzilor la zi.

Un cont poate să cuprindă înregistrări concentrate, cu referire la o singură specie de mijloace sau drepturi şi se numeşte cont

sintetic, spre deosebire de contul care cuprinde înregistrări de detaliu, numit cont *analitic*.

Cîteodată un cont se referă la elemente care în afară de prețuirea lor în monedă națională, mai este necesar să fie exprimate și sub altă formă, cum ar fi valoarea nominală la titluri, valoarea națională pentru monede străine, sau a cantității manipulate cînd e vorba de substanță. Contul se ține în acest caz cu duble indicațiuni.

4.3. TEHNICA CONTULUI CONTABIL

Tehnica contului contabil s-a putut concepe numai după ce au fost cunoscute foloasele cifrelor și elementelor de calcul primare, indispensabile întocmirii și funcționării lui.

De cifre ne servim în matematică, la socoteli cu cele patru feluri de operațiuni matematice, din care în tehnica contului se folosește numai adunarea, întrucît scăderea se realizează tot prin adunare.

Pentru a scădea o mărime din altă mărime, folosim metoda algebrică de a trece suma de scăzut în partea opusă felului său, cu semn sau indicațiune schimbată.

Adunarea unei sume într-o parte a contului este simultan scăzută din partea opusă aceluiași cont. Toți autorii relevă această caracteristică pe care o consideră o tehnică specifică socotelii prin contul contabil.

Pentru a face posibilă o astfel de socoteală, contabilitatea a conceput contul, folosind ca unități *fungibile* unitățile monetare. Nu putem presupune conceperea și folosirea contului în contabilitate, mai înainte de a fi cunoscut avantajul folosirii unui *„denominator comun"*.

Pentru ca o socoteală să aibă caracter contabil, este necesar să folosim în ea același fel de unități, de exemplu : numai bucăți sau numai kg etc. Nu putem înregistra în același cont la intrări și la ieșiri unde numai adunăm, unități de măsură diferite.

Un cont contabil ține socoteala unor mărimi de același fel (omonime). Omogenizarea și uniformizarea elementelor patrimoniale o realizăm prin estimațiune în unități monetare.

Înăuntrul contului, mărimile ca sume sau estimațiuni sînt trecute în ordinea efectuării lor în timp, deci cronologic.

Relația între sumele aceluiași cont poate fi considerată și indicată prin semnul $=$ (egal), pe cînd relația între două conturi trebuie indicată prin semnul $\approx$ (echivalent).

Altă caracteristică a contului contabil este modul în care el se deschide sau se închide.

Contabilitatea, folosind principiul dialectic al unității contrariilor, cere ca orice cont contabil să se deschidă numai împerecheat printr-un alt cont. *Un cont are funcțiune contabilă numai legat sau în corespondență cu un alt cont contabil.* Primul cont de care ne servim, pentru a deschide în contabilitate toate celelalte conturi, este contul patrimonial cu numele *Cont Bilanț de Deschidere*, iar contul cu care, la sfîrșitul perioadei, închidem toate conturile este *Cont Bilanț de Închidere*. De ele ne folosim numai în două momente, cel de început și cel de sfîrșit de perioadă de gestiune.

În cursul activității gestionare a unui patrimoniu, avem situații în care un cont se deschide și printr-un alt cont elementar.

Se pot ivi și cazuri cînd două conturi elementare se deschid reciproc unul prin altul.

O altă caracteristică a contului contabil este că el *există numai cînd are funcțiune și are funcțiune numai cînd are un sold.* Îndată ce este soldat, este considerat ca fiind fără funcțiune contabilă, avînd numai funcție statistică de informare.

Din acest punct de vedere, contul contabil elementar se deosebește fundamental de contul Bilanț, care reflectă totalitatea patrimoniului a cărei caracteristică este egalitatea părților. Contul Bilanț își îndeplinește funcțiunea numai cînd totalul sumelor coloanelor celor două părți ale sale sînt egale. El nu poate fi și nu trebuie să aibă sold. Existența unei diferențe între cele două părți denotă lipsa de echivalență, ceea ce este contrar principiilor contabile, funcțiunii și existenței Bilanțului.

4.4. CLASIFICAREA CONTURILOR

Contul în concepția modernă este o socoteală de „input" — „output" (intrare și ieșire) în cadrul evenimentelor economice care produc schimbări în elementele patrimoniale.

Contul contabil, fiind socoteală de contrarii, poate funcționa numai prin împerecherea simultană cu alte conturi. El poate fi conceput și privit din diferite puncte de vedere :

a) al formei : clasică (algebrică), geometrică (matriceală) și circular sau segment de cerc :

b) al conținutului : ca element al unei grupe de mulțimi de elemente de mulțimi, de elemente a căror socoteală se ține în mod concentrat sau sintetic, ori detaliat în submulțimi sau conturi analitice ;

c) al funcțiunii : 1) conturi care încep să funcționeze prin memorarea în debit. Ele se numesc conturi de *activ*. Se deschid și se închid prin activul contului *Bilanț*, au sold debitor ; 2) conturi care încep să funcționeze prin memorare în credit, se numesc conturi de *pasiv*. Se deschid și se închid prin Pasivul Contului *Bilanț*, au sold creditor. Toate au caracteristica de conturi monofuncționale ; 3) conturi care încep să funcționeze alternativ după regula conturilor de activ, sau a celor de pasiv, putînd avea sold debitor sau creditor. Au caracteristica de conturi *bifuncționale*. Se deschid și se închid atît prin *Contul Bilanț* cît și prin alte conturi elementare. *

Conturile care se închid și se deschid prin contul Bilanț sînt *conturi principale*.

Există și conturi care se nasc în perioada de activitate a patrimoniului. Apar și dispar în cadrul perioadei de gestiune, se deschid și se închid printr-un cont principal. Ele sînt considerate conturi ajutătoare și se mai pot deschide sau închide tot printr-un cont ajutător ;

d) al procesului de producție : 1) conturi de colectare și de repartizare numite și conturi statistice ; 2) conturi de calculație ; 3) conturi de evaluare și rezultate.

Conturile, după cum s-a arătat, prin faptul că se disting după : *conținut, formă, funcțiune* etc., aceasta a dus la conceperea *Codului Contabil*, adică elaborarea unei clasificări prin atribuirea de denumiri și simboluri, care să permită o sistematizare a lor. De un cod ne servim ori de cîte ori este nevoie să construim un sistem de utilizare generală sau universală.

În privința sistemului de conturi folosit de contabilitate cu ajutorul căruia se ține gestiunea unei unități economice, este necesar a se realiza în prealabil o sistematizare a conturilor respective cu o clasificare și un cod, în vederea utilizării lor.

Se presupune că primele conturi au fost cele de persoane, apoi cele de mijloace materiale, mai tîrziu în cadrul sistemului au apărut conturile de *„cheltuieli-venituri"* și *„rezultate"* și în cele din urmă Contul *Bilanț* cuprinzător întregului patrimoniu.

Dacă pornim de la noțiunea de patrimoniu, vom distinge două mari serii de conturi : a) conturi folosite de unități economice cu scop lucrativ ; b) conturi folosite de instituții (unități fără scop lucrativ), care se mai numesc și bugetare.

---

* conturi care țin socoteala unui element al patrimoniului.

În cadrul fiecărui patrimoniu se întocmește un *„Inventar"* pe baza căruia, prin mijlocirea Contului *Bilanț*, se înregistrează în conturile contabile toate elementele patrimoniale.

După natura celor două mari categorii de unități din cadrul economiei naționale vom avea conturile :

a) *Bilanț al unităților economice* și

b) *Bilanț al instituțiilor bugetare.*

Ambele conturi Bilanț au funcțiunea de a deschide conturile contabile din categoria conturilor *patrimoniale.*

La rîndul lor aceste conturi sînt de două mari categorii :

a) Conturi ale *Activului* cuprinzînd :

1. *Mijloace ;*
2. *Drepturi.*

b) Conturi ale *Pasivului* cuprinzînd :

1. *Obligațiuni ;*
2. *Fonduri, rezerve.*

Atît conturile de Activ cît și de Pasiv, din punct de vedere funcțional, sînt de două feluri :

a) *Monofuncționale* și

b) *Bifuncționale* (mixte).

Cele monofuncționale se subdivid în :

a) Conturi monofuncționale de *activ ;*

b) Conturi monofuncționale de *pasiv* ;

Conturile monofuncționale de activ cuprind două ordine de conturi :

a) Ordinul conturilor de *Mijloace* (substanță) ;

b) Ordinul conturilor de *Drepturi.*

Conturile monofuncționale de pasiv cuprind :

a) Ordinul conturilor de *Fonduri* ;

b) Ordinul conturilor de *Obligațiuni.*

Mulți autori din cei care s-au ocupat de clasificarea conturilor au conceput o clasificare proprie după punctul lor de vedere *formal, morfologic, funcțional* sau după *conținut.*

Dacă ne referim la unitatea economică ținînd seama de natura și înlănțuirea funcțională a conturilor, ele ar putea fi clasificate într-o ordine obținînd : *categorii, grupe, clase, ordine, specii, familii* etc. Astfel se poate concepe o clasificare sistematică.

4.5. CONTURILE GENERATOARE

Un cont contabil nu poate fi deschis sau închis decît tot printr-un cont. Deci ele au rațiunea de a exista și funcționa pentru a fi deschise și închise prin ele alte conturi. Între ele avem :

a) contul cu funcțiune de a deschide la începutul perioadei de gestiune alte conturi. Acesta este *Bilanțul de deschidere ;*

b) contul cu funcțiune de a închide la sfîrșitul perioadei de gestiune alte conturi. Acesta este *Bilanțul de închidere.*

Contul Bilanț de *deschidere,* ca și contul Bilanț de închidere, avînd calitatea de a face să apară direct sau indirect, conturile folosite în contabilitate, le putem considera conturi *„generatoare".*

Contul *Bilanț de închidere* pentru funcțiunea pe care o are de a închide toate conturile, îl numim cont lichidator.

Toate celelalte conturi de care ne folosim sînt conturi *„generate".*

Prin contul *Bilanț de deschidere* introducem elementele patrimoniale în conturile contabilității perioadei de gestiune, iar prin contul *Bilanț de închidere* scoatem aceleași elemente din conturile contabilității perioadei de gestiune.

Bilanțul mai are funcția economică de a prezenta starea tuturor elementelor patrimoniale în raport cu rezultatele activității economice.

Întrucît de Conturile *Bilanț* ne folosim numai pentru deschiderea și închiderea conturilor, neavînd funcțiune în perioada de activitate a patrimoniului, le mai numim conturi de început și de sfîrșit de perioadă, spre deosebire de celelalte conturi folosite în perioadele de activitate.

Caracteristica conturilor *Bilanț* este că ele nu pot exista decît purtînd sume egale în cele două părți : activ și pasiv.

4.6. CONTURILE GENERATE

Conturile generate cum sînt cele de mijloace, drepturi și obligațiuni, în raport de *apartenență* sau *proprietate* față de patrimoniu, formează categoria conturilor *patrimoniale.*

Conturile generate de mijloace, drepturi și obligațiuni în raport de *posesiune* (temporară) față de patrimoniu, formează categoria conturilor *nepatrimoniale* (extrapatrimoniale).

Categoria conturilor patrimoniale

Conturile patrimoniale au particularitatea că se deschid și se închid sau direct prin contul Bilanț, sau indirect prin conturi patrimoniale a căror origine, prin înlănțuire, o găsim într-un cont de rezultate sau în Bilanț. În ele se înregistrează evenimente care au produs schimbări în patrimoniu.

În categoria conturilor patrimoniale distingem conturi privite din următoarele puncte de vedere :

a) al stării patrimoniului, ceea ce numim *statica patrimoniului,* conturile Bilanț de deschidere și Bilanț de închidere ;

b) al acțiunii asupra patrimoniului, pe perioada de gestiune sau *dinamica patrimoniului,* conturile elementare patrimoniale ;

c) al rezultatelor din acțiunea patrimoniului, conturile de rezultate.

Grupe și clase de conturi

În categoria conturilor patrimoniale distingem, după funcție, două grupe :

a) conturile patrimoniale *monofuncționale,* de activ și de pasiv ;

b) conturile patrimoniale *bifuncționale* sau *mixte.*

Din grupa conturilor patrimoniale monofuncționale fac parte acele conturi care primesc inițial înregistrări numai într-o singură parte a contului, iar soldul pe care îl arată este numai de felul părții cu care începe să funcționeze.

De exemplu : contul *Casa* se deschide înregistrînd în partea de intrări (stînga), mijloacele. Soldul este numai debitor sau de intrări (numerarul existent în casă).

Contul *Fond Statal* (fond propriu, social), sau *Furnizori* se deschid numai prin înregistrări în partea lor dreapta, reprezentînd plusul sau creșterea de obligațiuni. Soldul nu poate fi decît creditor, de felul părții cu care începe.

Conturile acestei grupe fiind patrimoniale și monofuncționale se referă atît la aspectul static cît și la cel dinamic al patrimoniului.

În grupa conturilor patrimoniale monofuncționale, privite sub aspect static, la deschiderea sau închiderea contabilității perioadei de gestiune prin contul *Bilanț,* distingem :

a) conturi care exprimă existența mijloacelor patrimoniale ca *Activ* al bilanțului ;

b) conturi care exprimă sursa mijloacelor patrimoniale ca *Pasiv* al bilanțului.

În cadrul acestei grupe distingem două clase :

a) conturile de *activ*, care înregistrînd mijloacele de proprietate și drepturile definitive la deschidere, le găsim numai în activul bilanțului ;

b) conturile de *pasiv*, care înregistrînd fondul și obligațiunile la deschidere, le găsim numai în pasivul bilanțului.

Caracteristica lor constă în faptul că ele se deschid numai prin *Bilanțul de deschidere* și se închid numai prin *Bilanțul de închidere*.

Conturile de *activ* încep să funcționeze prin înregistrări în partea stîngă sau debit la intrarea de mijloace, de substanță ori de servicii și cînd este vorba de nașterea unui drept.

În partea din dreapta sau credit a contului se înregistrează ieșirile de mijloace ori darea lor în folosință sau cînd este vorba de stingerea sau încetarea de drepturi.

Soldul conturilor din această clasă nu poate fi decît debitor.

Conturile de pasiv încep să funcționeze prin înregistrări în partea dreaptă sau credit, a obligațiunilor patrimoniului. Tot în această parte se înregistrează formarea și plusul sau creșterea de *fonduri*, rezervă etc.

În partea de debit se înregistrează toate micșorările sau stingerile de obligațiuni ale unității, retragerea sau micșorarea de fonduri din oricare cauză.

Soldul conturilor din această clasă nu poate fi decît creditor.

Conturile din aceste două clase sînt considerate de natură primară, fiind primele conturi elementare prin care înregistrăm patrimoniul în contabilitate.

Din grupa conturilor patrimoniale bifuncționale (mixte) fac parte conturile care primesc înregistrări și pot prezenta în mod alternativ solduri, de o parte sau de cealaltă parte a contului. Ele pot fi sau de activ sau de pasiv după soldul pe care îl au.

Conturile din această grupă constituie o clasă de-sine-stătătoare. Ele au caracter temporar și sînt de natură secundară.

Ne folosim de ele numai în perioada de activitate a patrimoniului, fiind legate de acesta, privit numai sub aspectul său dinamic. Se deschid și funcționează numai după ce s-a înregistrat aspectul *static* al patrimoniului, prin Bilanțul de deschidere.

Funcțiunea lor încetează odată cu întocmirea contului *Bilanț de închidere*, dacă nu au fost închise mai înainte.

Aceste conturi mai sînt numite *neutrale*, întrucît au caracteristica de a înregistra elemente patrimoniale fără să influențeze creșterea sau scăderea fondului propriu din patrimoniu.

Se deschid și se închid printr-un cont *generat*.

Ca aspect și funcțiune se aseamănă cu conturile patrimoniale de activ și de pasiv, după cum este contul generat prin care se nasc. Le putem împerechea și cu contul de rezultate.

Conturile de cheltuieli, venituri și rezultate

Tot din grupa conturilor patrimoniale fac parte conturile generate care cuprind :

a) clasa conturilor de cheltuieli, cu sold debitor ;

b) clasa conturilor de venituri, cu sold creditor ;

c) clasa conturilor de rezultate (bifuncționale).

Aceste conturi funcționează numai în legătură cu conturi care țin socoteala evenimentelor patrimoniale. Conturile din clasele „cheltuieli" și „venituri" se închid prin conturi din clasa celor de rezultate, iar acestea din urmă prin contul Bilanț de închidere.

Soldul conturilor arătate la punctele „a" și „b" de mai sus sînt de felul părții cu care au fost deschise.

Ele se nasc în perioada de gestiune a patrimoniului. Funcțiunea lor este de durata perioadei în care se desfășoară gestiunea patrimoniului și dispare la sfîrșitul perioadei de gestiune, cînd trebuie închise prin conturile de rezultate.

Clasa conturilor de rezultate înregistrează rezultatele negative sau pozitive obținute în perioada de gestiune.

Soldul debitor al contului de rezultate indică *pierdere*, iar soldul creditor *beneficiu*.

Aceste conturi se închid prin contul colector de „Beneficii și Pierderi" care apare în bilanțul de închidere.

Soldul debitor al contului „Benificii și Pierderi" în activul bilanțului reprezintă pierderi, iar soldul creditor în pasivul bilanțului reprezintă beneficiu.

Conturile separatoare, repartizare și de corectare

Aceste conturi le utilizăm în contabilitate cînd avem elemente ce depășesc o perioadă de gestiune, ca venituri încasate sau cheltuieli plătite, materiale, combustibil etc., primite, ori servicii pres-

tate anticipat sau de realizat ulterior datei bilanțului cu efect asupra gestiunilor viitoare. Cu ajutorul conturilor separatoare despărțim elementele care privesc perioada de gestiune în curs, de perioade de gestiuni trecute sau viitoare.

Li se mai spune și conturi *delimitative*, întrucît prin ele se înregistrează elementele care privesc alte perioade.

Cînd este vorba de o corectare, conturile capătă funcțiune și denumirea de conturi rectificative, putînd fi după natura operațiunii, de activ sau de pasiv.

Închiderea acestor conturi se face prin contul Bilanț, pentru partea care se referă la perioade care depășesc pe aceea a gestiunii în curs.

Numai partea aferentă perioadei de gestiune în curs poate fi considerată rezultat și deci închisă prin contul *colector de rezultate*.

Este cazul să amintim că folosirea așa-numitelor *conturi tranzitorii*, este o practică contabilă greșită, fără justificare științifică, întrucît *nu există element patrimonial care să treacă dintr-o perioadă de gestiune în alta, pe o altă cale decît prin contul respectiv de Bilanț*. Prin înregistrarea anumitor elemente din patrimoniul întreprinderii în conturi tranzitorii, acestea nu apar în Bilanț în cadrul conturilor din care fac parte.

Conturile de activ sau de pasiv care din motive de ordin practic sau legal înregistrează diminuări sau creșteri, le numim conturi corectoare. Ele apar în Bilanț de partea opusă elementului patrimonial afectat ; au o funcțiune substractivă sau de corectare. Exemplu : contul *Uzura mijloacelor fixe*, din pasivul bilanțului, corectează suma din contul *Mijloace fixe* aflate în activul bilanțului, cu uzura acestora.

Toate conturile patrimoniale, constituind grupele : a) monofuncționale ; b) bifuncționale și c) mixte, formează la un loc cinci clase de conturi :

1. Clasa conturilor de *substanță de activ ;*
2. Clasa conturilor de *substanță de pasiv ;*
3. Clasa conturilor de *cheltuieli și venituri ;*
4. Clasa conturilor de *rezultate ;*
5. Clasa conturilor *separatoare și de corectare*.

În fiecare din aceste clase vom împărți conturile în mai multe ordine, după natura elementelor a căror socoteală o ține și după funcția lor.

I. Clasa conturilor de substanță de activ

În această clasă găsim două ordine :

a) Ordinul conturilor de *mijloace*, purtînd indicațiunea „intrare" în partea stîngă și „ieșire" în partea dreaptă.

b) Ordinul conturilor privind relațiuni din *drepturi*, purtînd indicațiunea „debit" în stînga, și „credit" în dreapta.

În ordinul conturilor *Mijloace* distingem două specii :

1. Specia conturilor *Mijloace materiale* și
2. Specia conturilor *Mijloace bănești.*

În conturile din prima specie se înregistrează tot ce intră sau iese din patrimoniu, sau se modifică prin transformare.

a) familia conturilor *Mijloace fixe* (clădiri, mașini etc.) ;

b) familia conturilor *Mijloace circulante* (materiale, produse, mărfuri etc.).

În specia conturilor *Mijloace bănești* vom găsi conturile după genul disponibilului în numerar, *Casa*, sau la bănci, ***Disponibilități.***

În ordinul conturilor de drepturi distingem două *specii* de conturi :

1. *Drepturi interne*, asupra celor obligați din țară,
2. *Drepturi externe*, asupra celor obligați din străinătate.

II. Clasa conturilor de substanță de pasiv

În această clasă găsim tot două ordine :

— ordinul Conturilor de *Obligațiuni* ale întreprinderii față de terți și

— ordinul Conturilor *Fonduri*, primite ca dotare sau formate de întreprindere.

În ordinul conturilor *Obligațiuni*, distingem :

Obligațiuni interne : furnizori, decontări cu bugetul statului etc.

Obligațiuni externe : decontări din trafic internațional, cu țările socialiste, cu țările capitaliste etc.

În ordinul conturilor de *Fonduri* distingem :

Fondul mijloacelor fixe, Fondul mijloacelor circulante etc., *Rezerve* sub diferite forme pentru cheltuieli preliminate, pentru asigurări de viață etc.

III. Clasa conturilor de cheltuieli și venituri

Această clasă cuprinde :
a) *conturi de cheltuieli* și
b) *conturi de venituri.*
Se deschid prin diverse conturi patrimoniale din care poate rezulta o cheltuială sau un venit.

Aceste conturi funcționează numai între *Bilanțul de deschidere* și *Bilanțul de închidere.*

Soldul conturilor de cheltuieli se preia în bilanț (producție neterminată, cheltuieli anticipate), iar acela al conturilor de venituri se închide prin contul colector de rezultate „Beneficii și Pierderi".

IV. Clasa conturilor Rezultate

În această clasă găsim un singur cont colector de *Rezultate,* purtînd indicațiunea de *pierderi* în stînga și *beneficiu* în dreapta.

V. Clasa conturilor Separatoare și de corectare

De aceste conturi ne folosim cu ocazia închiderii Bilanțului și avem :
a) *Conturile separatoare de rezultate* și
b) *Conturile de corectare.*

Cînd rezultatele se referă la o perioadă ce depășește pe aceea a gestiunii contabile curente, soldul pozitiv al contului de rezultate din gestiune devine *obligație,* iar soldul negativ este un gol ce urmează a fi acoperit în gestiunea următoare, întrucît rezultatele sînt atribuite numai perioadei de gestiune.

Cînd rezultatul negativ este nerecuperabil, soldul debitor al contului este considerat pierdere și imputat ca atare.

Din punct de vedere economic, înregistrarea rezultatelor unei perioade de gestiune în cadrul altor perioade nu ar permite să se cunoască exact pierderile sau beneficiile realizate pe fiecare perioadă.

4.7. CONTURI NEPATRIMONIALE (EXTRAPATRIMONIALE)

Conturile nepatrimoniale au particularitatea că se deschid și se închid numai între ele. Înregistrările nu provoacă modificare în patrimoniu nici în rezultatul activității sale. Ele înregistrează numai modificări în *posesie,* cum și eventuale drepturi sau obligațiuni.

Înregistrează elemente care nu fac parte din patrimoniu, sau informează despre complimentarea celor ce se găsesc în prealabil înregistrate în contabilitate, cum e cazul unui mijloc care poate ieși ca posesie din patrimoniu, rămînînd mai departe proprietate, sau invers, care poate intra în posesie, deși rămîne proprietatea altui patrimoniu. De exemplu, mărfuri în custodie, mijloace fixe date și luate cu chirie etc.

Prin contabilitate se face distincție între un mijloc ca proprietate, dar aflat în posesie străină, sau invers. Se mai distinge un drept, sau o obligație, *certă* și *definitivă,* de un eventual drept sau obligație.

Nu se deschid și nu se închid prin Contul *Bilanț,* din care cauză sînt denumite conturi în afara Bilanțului. Închiderea lor se face prin inversarea articolului din care s-au născut.

4.8. CONTURILE UNITĂȚILOR FINANȚATE DIN BUGET

Unitățile finanțate din buget au următoarele caracteristici :
a) Fac administrarea unor fonduri repartizate prin buget. Neavînd un scop lucrativ, au Cont de Rezultate specific, *„Deficit și Excedent".*
b) Cheltuielile lor fiind suportate din fonduri bugetare, dispun de o *Dotație* în acest scop, în cadrul unei limite de finanțare (Finanțare bugetară).

Mijloacele acestor unități sînt de două categorii :

1. Mijloace *bugetare periodice,* dotate anual sau periodic.

O unitate bugetară dispune în general de mijloace periodice. Ele au viață numai pe durata perioadei de gestiune și se referă numai la *venituri* și *cheltuieli.* Între cheltuielile efectuate din veniturile prevăzute, putem avea unele din ele care să se refere la elemente cu caracter de durată, deci să formeze un element care să fie de domeniul mijloacelor permanente. De exemplu, se cumpără un vehicul.

Cumpărarea în perioada de gestiune este o cheltuială, însă vehiculul trece alături de toate celelalte mijloace, formînd un bun permanent în patrimoniul instituției.

2. Mijloace *bugetare* permanente, procurate în cursul activității, sau cu care a fost dotată definitiv.

Pentru contabilizarea mijloacelor bugetare permanente, se folosește metoda practicată de unitățile cu scop lucrativ, funcționînd după regulile acestora.

La unitățile bugetare nu avem contul de *„Beneficii și Pierderi"* și nici contul *„Fondul mijloacelor circulante"*.

Originea acestui patrimoniu trebuie văzută în *Buget*.

Bugetul este un act de prevedere, în același timp și de prealabilă aprobare pentru elementele cuprinse în el, ca : a) *Venituri prevederi* și b) *Cheltuieli prevederi*, precum și eventualul *Excedent* sau *Deficit* din prevederi.

Introducerea lor în contabilitate se face prin contul *Bilanț de deschidere*. Echivalența celor două capitole ale Bugetului de *Venituri* și *Cheltuieli* se face printr-un cont numit *„Deficit* și *Excedent"* și anume : Excedent pentru diferențele cu care veniturile întrec cheltuielile, și *Deficit* pentru diferențele cu care cheltuielile depășesc veniturile.

4.9. CONTAREA (MEMORAREA ÎN CONTURI)

Ceea ce a determinat forma în construcția unui sistem contabil este natura, scopul și forma juridică a unității economice la care se aplică.

În orice eveniment economic se disting două aspecte antitetice, care decurg din *cauză* și *efect, intrare* și *ieșire, debit* și *credit, minus* și *plus*, rezultat *favorabil* sau *nefavorabil* etc.

Determinarea conturilor la construirea formulei contabile, pentru a înregistra, deci a memora contabil evenimentul economic, se numește „contare".

Denumirea conturilor și determinarea poziției în care se înregistrează depind de natura unității și interesul de a cunoaște în amănunt, sau mai general mișcarea elementelor din patrimoniu, cu rezultatul activității în perioada de gestiune la care se referă contabilitatea.

Denumirea conturilor trebuie să fie simplă și expresivă, iar cuprinsul socotelilor poate fi mai întins sau mai restrîns, după interesul ce avem să cunoaștem mai în amănunt sau mai general prin contabilitate.

Contarea este deci o acțiune, în vederea realizării unui scop urmărit prin contabilitate, cu condiția de a fi simplă, precisă și clară.

Memorarea unui eveniment economic în contabilitate trebuie să oglindească sincer și precis adevărata lui natură. În orice eveniment economic găsim două aspecte contrarii de : *cauză* și *efect*. Fiecare din ele condiționează folosirea unui cont, iar din cont, una din cele două poziții ale sale.

Determinarea conturilor și poziționarea lor, în partea stîngă, adică *debit* sau în partea dreaptă, adică *credit* este de cea mai mare importanță în contabilitate.

Alegerea conturilor este determinată de conținut, din care rezultă denumirea și funcțiunea lor.

Cînd evenimentul provoacă o creștere de activ sau micșorare de pasiv (eveniment statistic), nașterea unui drept sau stingerea unei obligații (eveniment juridic), un rezultat economic negativ (pierdere, micșorarea unui beneficiu) sau retragerea din Fondul statal (eveniment economic), înregistrarea lui se face în partea stîngă a contului.

Cînd evenimentul provoacă o micșorare de activ, o creștere de pasiv (eveniment statistic), micșorarea unei creanțe, creșterea unei datorii (eveniment juridic), un rezultat pozitiv (micșorarea unei pierderi, mărirea printr-un beneficiu) sau o adăugire de Fond (eveniment economic, înregistrarea lui se face în partea dreaptă opusă contului corespondent.

Aceste condiții apar ca principiu răspunzînd logicii pe care se sprijină construcția sistemului contabil. Cunoașterea și respectarea lor ne oferă din punct de vedere pedagogic, avantagii neprețuite, întrucît ne arată clar legătura logică între conturi în construcția întregului edificiu contabil.

În practică, din spirit de simplificare, se folosesc uneori conturi care alternează între a memora drepturi într-o parte și obligațiuni în partea opusă, cum ar fi contul *„Cont curent"*.

Orice eveniment economic, considerat ca operațiune, trebuie analizat pentru a determina conturile la care trebuie memorat.

Denumirea conturilor trebuie să fie simplă, expresivă, ușor de înțeles, corespunzător conținutului și funcțiunii lor.

Conturile principale trebuie să se refere la una din cele trei categorii de evenimente pe care le găsim că se petrec în oricare patrimoniu :

a) *evenimente* sau *fapte statistice*, contabilizate ca intrare sau ieșire de valori din patrimoniu ;

b) *evenimente* sau *relații juridice* contabilizate ca relații, între patrimoniu și terți ;

c) *evenimente* sau *rezultate economice*, pozitive sau negative, plus sau minus de patrimoniu ca Fond propriu.

Între conturile ce se referă la evenimente economice se disting conturile *Fonduri* și conturile *Rezervă*, care în scopul de a ne arăta rezultatele, ele rămîn neschimbate în perioada de gestiune.

Orice eveniment economic poate avea caracter permutativ, sau modificativ.

Operațiunile cu efect permutativ se înregistrează prin conturi ce se referă la *mijloace, servicii* sau *relații juridice*. În unul din conturi va înregistra efectul sau cauza evenimentului, considerat și estimat ca intrare, primire sau drept (debit). În contul corespondent se va înregistra evenimentul cu aceeași estimațiune, în partea opusă, sub aspectul de : ieșire, dare sau obligațiune (credit). Pentru a face contarea evenimentelor economice se cere ca acel care are această răspundere să cunoască perfect atît contabilitatea cît și activitatea patrimoniului.

Înregistrările contabile pot fi asemănate unor memorii scrise, ținute într-un limbaj propriu, care oglindesc faptele economice pe toată durata de activitate a unui patrimoniu.

Înregistrările pot fi : a) cronologice și b) sistematice. În acest scop folosim registre sau suporturi de memorare diferite.

4.10. FORME DE CONTARE ȘI MIJLOACE DE CONTROL

Fiecare eveniment economic, analizat din punct de vedere contabil, trebuie disjuns în două poziții antitetice, care se nasc în mod simultan, dar acționînd prin două conturi în sensuri opuse.

Din aceasta rezultă principiul că fiecare eveniment este memorat simultan în două conturi, în poziții opuse. Nu putem spune că întîi se înregistrează în debit și apoi în credit, sau invers. *Simultaneitatea este condiția de bază în analiza și memorarea contabilă.*

Din echivalența în schimb rezultă egalitatea între totalul sumelor din cele două coloane, din stînga și dreapta a tuturor conturilor.

În forma de contabilitate clasică, înregistrarea evenimentelor în registrul jurnal se face în ordinea lor cronologică. Forma în care se exprimă echivalența între contul debitor și creditor se numește *articol* sau *formulă contabilă.*

Prin contul care se află în stînga se înregistrează ceea ce reprezintă acțiunea de primire, intrare, drept, parte căreia în limbajul contabil i se spune *debit*, iar contul se numește *debitor*.

Prin contul ce se află în partea dreaptă se înregistrează ceea ce reprezintă opusul acțiunii ca dare, ieșire sau naștere de obligație, parte căreia în limbajul contabil i se spune *credit*, iar contul se numește *creditor*.

Prin denumirea contului debitor și creditor se explică formula contabilă numită și titlul articolului.

În josul titlului urmează explicația, cu arătarea documentelor care justifică operațiunea.

După explicație, în dreptul denumirii conturilor se trec sumele privind conturile debitor și creditor, ale căror sume sînt egale.

Datorită faptului că într-un articol contabil, contrariile nu se referă numai la sume, care sînt egale, ci exprimă în același timp și felul elementului, cu poziția lui, folosirea semnului egal (=) nu este corespunzătoare. În această privință considerăm că este mai indicat să fie folosit semnul echivalent (≈).

Așezarea sumelor depinde de felul cum se prezintă jurnalul. Cînd textul se află la mijloc, între coloanele de sume din dreapta și stînga, sumele privind conturile se trec în dreptul fiecăruia. În coloana din stînga sumele debitoare, iar în coloana din dreapta sumele creditoare.

Cînd textul se află numai pe o parte a filei, iar în dreapta avem coloanele de sume, sumele se trec în mod corespunzător o singură dată în dreptul fiecărui cont.

Fiecare articol sau formulă contabilă înaintea oricărei înregistrări se începe cu data. Se consideră că data operațiunii este și data cînd ea a fost înregistrată.

Articolul se înscrie între două linii înainte de început și după sfîrșitul articolului.

Exemplu : la 1 noiembrie se ridică din contul curent suma de 1 000 lei.

Articolul se scrie :

Suma	pag. cont.	Cont	Data	Cont	pag. cont.	Suma
	5	Casa	≈	Cont curent la bancă	7	
1 000		Ridicat numerar de la bancă din contul curent, conf. cont casier nr. . . suma de lei 1 000 data				1 000

Între coloanele de sume și textul articolului se află o coloană în care se trece, îndată după înscrierea operațiunii, nr. paginii, conturilor din Cartea Mare (fișele de cont).

Prin trecerea nr. paginii din Maestru (Cartea Mare) în jurnal şi al paginii din Jurnal în Cartea Mare, se stabileşte o legătură între înregistrarea cronologică din jurnal şi cea sistematică la conturi în Cartea Mare. Prin aceasta se realizează şi un control a ceea ce din jurnal s-a trecut în conturi şi invers.

Articolul contabil folosit pentru înregistrarea operaţiunilor poate fi : simplu sau compus.

Cînd articolul are numai două conturi, se numeşte *simplu.*

Cînd operaţiunea este prinsă într-un articol în care, de o parte avem două sau mai multe conturi, iar în partea contrarie un singur cont, articolul se numeşte *compus.* [1]

Cînd contabilitatea se ţine în forma matriceală şi este vorba de un articol compus, suma conturilor la una din poziţii (debit sau credit) va apare pe o matrice pe vectorul (rîndul orizontal) în corespondenţă cu două sau mai multe matrice în poziţia verticală sau pe vectorul (coloana verticală) în corespondenţă cu două sau mai multe matrice, în poziţia orizontală.

Cînd echivalenţa de schimb se formează între două sau mai multe conturi, de ambele părţi ale egalităţii, articolul se numeşte *complex* sau *mixt. Asemenea articole nu sînt practicate întrucît nu se poate stabili corelaţia între conturi* şi sînt interzise. [2]

Avînd în vedere identitatea anumitor situaţiuni, s-a ajuns la uniformizarea unor articole.

Avem : a) articole de *deschidere.* Se construiesc cu ajutorul contului Bilanţ de deschidere, pe baza inventarului, în care găsim componenţa patrimoniului din *Activ* şi *Pasiv.*

Articolele sînt :

		Data		
	Mijloace :	≈	*Bilanţ de deschidere*	
10 000	*— fixe*		*Activ*	15 00
5 000	*— circulante*			
	Soldul conturilor în concordanţă cu inventarul			
		Data		
	Bilanţ de deschidere	≈	*Fonduri*	
15 000	*Pasiv*		— proprii	12 000
			— împrumutate	3 000
			Soldul conturilor în concordanţă cu inventarul, surse (provenienţe)	

[1] vezi *Norme Metodologice,* Ministerul de Finanţe, 1971, p. 18.
[2] idem

b) Articole de *corectare.* Cînd este vorba să corectăm contabil o înregistrare făcută eronat în privinţa unei operaţiuni ce nu aparţine patrimoniului, sau a fost înregistrată de două ori, corectarea se face printr-un articol invers, de *stornare.* Mai pot fi *erori de poziţie, erori de calcul, erori de intitulare, omisiuni, repetări* etc.

Se mai obişnuieşte ca stornarea să se facă printr-un singur articol cu valoare dublă, ceea ce nu este bine.

În practică se foloseşte destul de des „Stornarea cu sume în roşu". Se repetă articolul înregistrat greşit, dar sumele se trec în aceeaşi poziţie, scrise cu cerneală roşie. Aceasta înseamnă că la cont sumele roşii se scad din totalul sumelor debitoare sau creditoare, scrise în negru.

c) Articole pentru închiderea contabilităţii la finele perioadei de gestiune sînt :

— înregistrări preparatorii, cu scopul de a determina şi separa rezultatele, din conturile cu funcţiune mixtă, sau de a stabili în mod real estimaţiunile elementelor patrimoniale ;

— înregistrări concluzive prin care se închid conturile.

Articolele de închidere se construiesc prin contul *Bilanţ de închidere,* în poziţie inversă articolelor de deschidere.

Balanţa de verificare

În contabilitate memorîndu-se un număr mare de date, există posibilitatea producerii unor erori.

Pentru descoperirea şi corectarea lor a trebuit creat un instrument care să dea siguranţa înregistrărilor.

Această siguranţă nu este nici absolută, nici totală.

Orice înregistrare trebuie să se facă după un document care constată realitatea evenimentului. De o înregistrare se înlănţuiesc multe altele, în diferite scopuri.

Dacă se face o eroare înregistrînd greşit o sumă, atît în contul debitor cît şi în contul creditor, ea poate fi descoperită numai în urma unei verificări, prin punctare şi confruntare între documente şi contabilitate.

Se mai pot face erori, trecînd suma în jurnal corect, la un cont, şi greşit înregistrat la celălalt cont. Eroarea se poate descoperi adunînd cele două coloane din jurnal ale sumelor din stînga şi din dreapta, care normal trebuie să fie egale.

Cînd constatăm o diferenţă care indică o eroare, este necesară o nouă confruntare cu documentul, pentru a stabili suma cea justă.

Cînd articolul este compus, se poate greşi la stabilirea totalului prin adunarea sumelor componente.

Cele mai multe erori au loc cu ocazia trecerii sumelor din document în registru (nota contabilă), precum şi dintr-un registru în alt registru (de exemplu, din jurnal în Maestru).

Erori se pot ivi :

a) cînd se înregistrează corect suma, însă aceasta se trece în loc de debit sau intrare, în credit sau ieşire, ori invers ;

b) cînd se înregistrează în locul sumei corecte o altă sumă ;

c) cînd se înregistrează o sumă care priveşte un cont, în debitul sau creditul unui alt cont.

Chiar dacă am extras bine sumele din Jurnal în Cartea Mare, totuşi poate exista o eroare la adunarea sumelor.

Pentru siguranţa şi verificarea unei exacte înregistrări şi trecerii lor în conturi, practica contabilă foloseşte ca instrument de control *Balanţa de Verificare.*

Balanţa de verificare este un tablou în care se extrag toate conturile din Maestru (fişele de cont) cu totalul sumelor respective din debit şi credit.

Lîngă coloanele de sume se mai găsesc două coloane în care se trec *soldurile de intrare,* sau *debitoare,* şi *de ieşire* sau *creditoare.*

Controlul se face totalizînd coloanele celor două feluri de sume debitoare şi creditoare, cum şi coloanele de solduri. Totalul sumelor trebuie să fie egale între ele, la fel şi al soldurilor.

Orice neconcordanţă semnalizează o eroare.

Cînd diferenţa este aceeaşi, la sume şi la solduri, eroarea este la înregistrarea contabilă sau la extragerea din registre.

Balanţa de verificare se întocmeşte ori de cîte ori procedăm la o verificare. Se poate face zilnic, săptămînal, lunar, trimestrial, anual, sau după interesul ce îl avem, pentru o cît mai mare siguranţă în înregistrări. Se întocmeşte în două forme : a) cu sume, şi b) cu sume şi solduri. Egalitatea între ele dă siguranţa înregistrărilor în jurnal şi a operării în Cartea Mare (fişe).

Balanţa de verificare se face din timp în timp, însă întotdeauna înaintea Bilanţului, pentru a căpăta o siguranţă în înregistrarea exactă a sumelor.

Cînd din balanţă nu putem descoperi natura şi locul erorii, folosim ca mijloc de control „punctajul" între jurnal şi Conturi.

Erorile constatate din punct de vedere contabil, după întocmirea *Balanţei de verificare* şi a *Bilanţului,* nu pot fi corectate decît tot în formă contabilă, pe baza unui document întocmit în acest scop.

5. BILANŢ, INVENTAR, DOCUMENTAŢIE

5.1. DESPRE BILANŢ

Bilanţul ca noţiune are două înţelesuri, iar ca instrument contabil, două funcţiuni. Ele depind de punctul de vedere din care îl privim : a) contabil în forma *Contului Bilanţ,* şi b) economic-organizatoric, prin lucrările ce le necesită pentru întocmirea lui şi rezultatele ce ni le arată.

Bilanţul, din ambele puncte de vedere, constituie un izvor nesfîrşit de probleme, atît pentru cine îl cunoaşte, cît şi pentru acela care îl foloseşte sau îl citeşte.

Etimologic, cuvîntul Bilanţ corespunde noţiunii de cîntar. El derivă din cuvîntul „bi" şi „lanx", cîntar cu două „braţe" sau „talere", presupuse a se afla în echilibru.

Noţiunea de Bilanţ, la început a avut un sens strict contabil, dar cu timpul a evoluat, dînd naştere la o mulţime de alte noţiuni. Cele mai multe izvorăsc din ideea de a întocmi o socoteală, primară sau finală, în vederea anumitor scopuri.

Prin *Bilanţ* se înţelege deci atît socoteala, în forma contabilă de „cont", cît şi punerea faţă în faţă, spre a compara elementele patrimoniale, adică mijloacele existente ca *Activ,* faţă de proveniența lor ca *Pasiv.* Diferenţa între ele, pentru echivalenţă constituie rezultate (beneficii sau pierderi).

În literatura germană se face abuz de folosirea cuvîntului *„Bilanz".* Nefiind înţeles corect chiar unde este bine folosit, tinde să fie înlocuit cu expresii care înlătură denumirea de bilanţ [1].

[1] Le Couttre citează un articol al lui W. Thoms, din Bott's Lexicon, unde expresiile de Bilanţ şi Profit şi Pierdere sînt înlocuite cu „Uebersichtsrechnung der betrieblichen Geldgrossenordnung Grundzüge der Bilanzkunde," 1942, p. 3.

Aceeași denumire se întrebuințează de către unii și cînd este vorba de situația contabilă, cu sumele și soldurile din debit și credit, numită „Balanța de verificare".

Nu se cunoaște precis cînd și cine a creat acest important instrument contabil. Contabilitatea fiind operă anonimă și Bilanțul este la fel.

După literatura italiană, Bilanțul a fost întocmit în vechime, cu ocazia socotelilor și dărilor de seama asupra gospodăririlor comunale. Autorul italian *Brambilla* vorbește de bilanțul cetății Treviza, din 1341.

Alți autori susțin că în anul 1368 s-ar fi încheiat un Bilanț pentru cetatea Roma, iar mai tîrziu pentru Milano, ca socoteală finală de activitate.

Numai după apariția contului Bilanț și folosirea lui în contabilitate, devine evidentă legătura organică a conturilor între ele prin Bilanț.

Bilanțul trebuie considerat o formă de prezentare scriptică, folosită de practica economică, dar indispensabilă sistemului contabil. El este contul care cuprinde, sub denumirea de *Activ* și *Pasiv*, conturile prin care se ține socoteala tuturor elementelor unui patrimoniu.

Atît din punct de vedere contabil, cît și extra-contabil, noțiunea de bilanț are înțeles de *socoteală finală*. El se deosebește de socotelile curente (conturile elementare).

Caracteristica principală a contului Bilanț este că prin el construim sinteza contabilă, față de toate celelalte conturi patrimoniale, în momentul cînd începe activitatea economică a unei întreprinderi cu un patrimoniu și în momentul cînd încetează.

Contul contabil există și are funcțiuni numai cînd are sold, pe cînd contul Bilanț are existență și funcțiune numai cînd ambele coloane sînt egale, deci nu are sold.

Conținutul celor două părți ale contului Bilanț sînt exprimate prin termenii :

Pasiv în stînga și *Activ* în dreapta contului, pentru *Bilanțul de deschidere*, și

Activ în stînga și *Pasiv* în dreapta contului, pentru *Bilanțul de închidere*.

Pe cînd contul Bilanț reprezintă fotografia patrimoniului, în formă contabilă, numai pentru o clipă, contul contabil arată evoluția în timp, pe întreaga perioadă de gestiune a unui element patrimonial a cărui socoteală o ține.

Orice eveniment economic, deși poate modifica unele din conturile elementare ale Bilanțului, el nu poate să influențeze cu nimic echivalența „contului Bilanț".

Poziția în care vom găsi Activul și Pasivul în contul Bilanț, nu este determinată de nici o lege. Depinde de modul în care convenim să facem înregistrările și de locul în care înscriem în conturi elementele patrimoniale din inventar.

Dacă trecem existența, drepturile ce se nasc, sau intrarea de mijloace, în stînga contului contabil, ca „intrare" de activ sau „debit" reprezentînd Activul, ele vor apare în *Bilanțul de deschidere* în partea opusă, adică în dreapta contului Bilanț. Conturile de Pasiv, cu intrări în pasiv sau „credit" vor apare în stînga aceluiași *Bilanț de deschidere*.

Considerăm o eroare contabilă practica de a solda conturile de mijloace, din perioada expirată și a le deschide prin soldurile acelorași conturi de *mijloace*, ale noii perioade.

Funcțiunea contabilă a contului Bilanț este de cea mai mare importanță. Este singura modalitate științifică de a înțelege cum se introduc în forma contabilă și se scot din această formă, elementele patrimoniale.

Forma de prezentare a Bilanțului nu este la fel în toate țările. În unele țări, cum sînt țările anglosaxone, Bilanțul este prezentat cu Pasivul în stînga și Activul în dreapta, iar în țările continentale, el este prezentat cu Activul în stînga și Pasivul în dreapta.

5.2. FUNCȚIUNILE BILANȚULUI

Contul Bilanț fiind un instrument contabil, are funcțiuni bine definite.

Problemele sale au făcut, în ultimul secol, obiectul unor ample cercetări și discuții.

În literatura străină, mai ales în cea italiană, germană și franceză, găsim lucrări importante consacrate studiului și problemelor legate de Bilanț.

Din analizele făcute și publicate, rezultă că se recunoaște contului Bilanț două funcțiuni :

1. *Funcţiunea contabilă,* ca instrument cu care deschidem şi închidem toate conturile elementare privind patrimoniul unei unităţi economice, şi

2. *Funcţiunea economică,* întrucît el ne arată :
a) starea reală a averii ; b) cuantumul, natura şi felul rezultatelor ; c) gradul de economicitate ; d) gradul de lichiditate al unităţii economice. De asemenea, el mai serveşte ca mijloc de comparaţie despre starea patrimoniului, la două momente diferite şi a rezultatelor obţinute pe perioadele trecute, în raport cu cea actuală, dacă au fost favorabile sau nefavorabile.

5.2.1. FUNCŢIUNEA CONTABILĂ A BILANŢULUI

Denumirea simplă de Bilanţ nu spune nimic în sine. Trebuie precizat de care anume Bilanţ e vorba. Ca funcţiune contabilă, contul Bilanţ se prezintă sub două aspecte :

a) contul *Bilanţ de deschidere* şi

b) contul *Bilanţ de închidere.*

Contul *Bilanţ de deschidere* este contul de care ne ajutăm să deschidem toate celelalte conturi, spre a înregistra elementele patrimoniale, care formează *Activul* şi *Pasivul* patrimoniului la începutul perioadei de gestiune. Prin el introducem elementele patrimoniale, din inventar în conturi.

Orice contabilitate începe, deci se deschide folosind două formule contabile (articole) în care, unul dintre conturi este neapărat contul *Bilanţ de deschidere,* ca antiteză a contrariilor de *Activ* şi *Pasiv.*

Ţinînd seama de această funcţiune, el trebuie considerat cont *generator,* adică de introducere în funcţie a tuturor celorlalte conturi contabile, prin care se înregistrează elementele patrimoniale.

Orice alt mod de a crea sau deschide conturile este contrar regulilor şi principiilor contabile de funcţionare a lor.

Nici un cont nu poate începe funcţiunea lui decît prin contul *Bilanţ de deschidere,* sau printr-un alt cont elementar, avînd el la origine legătura directă, sau indirectă cu acest cont.

Contul Bilanţ de Deschidere

Pentru exemplificare presupunem că la începutul perioadei de gestiune a unei unităţi economice, avem următoarele elemente patrimoniale, stabilite prin inventar.

Inventarul patrimoniului unităţii „X", întocmit la 2 ianuarie 1972 :

ACTIV

1. Mijloace fixe (maşini, clădiri etc.) lei	1 000 000
2. Materiale	500 000
3. Mărfuri	30 000
4. Debitori (creanţe) în favoarea noastră lei	70 000
5. Numerar în casă	1 000
Total lei	1 601 000

PASIV

1. Furnizori lei	80 000
2. Împrumuturi „	321 000
3. Fonduri proprii (fond statal, fd. spec. etc.) „	1 200 000
(Diferenţa între Activ 1 601 000 şi Pasiv 401 000)	
Total lei	1 601 000

Pentru introducerea simultană a elementelor patrimoniale în conturile respective, vom folosi principiul echivalenţei de schimb, vom separa sub aspectul de stare, elementele pe care trebuie să le memorăm contabil, în cîte două conturi patrimoniale în poziţie contrarie.

Pentru realizarea acestui principiu, aflat la baza analizei contabile, ne folosim de contul *Bilanţ de deschidere.*

În acest scop se va întocmi următoarea formulă (articol) contabilă :

data

Următoarele conturi pentru înregistrarea elementelor patrimoniale de *Activ,* conform Inventarului de deschidere :

1 000 000 Cont Mijloace fixe
500 000 Cont Materiale
30 000 Cont Mărfuri
70 000 Cont Debitori
1 000 Cont Casa

1 601 000 lei

≈

Bilanţ de deschidere
lei 1 601 000

data

1 601 000 *Bilanţ de deschidere*

≈

Următoarele conturi pentru înregistrarea elementelor patrimoniale de *Pasiv,* conform inventarului de deschidere :

Cont furnizori	lei	80 000
Cont Împrumuturi	„	321 000
Cont Fond Propriu	„	1 200 000
	Lei	1 601 000

Pe baza acestei formule (articol) contabile, conturile elementelor patrimoniale se vor prezenta astfel :

1. Cont mijl. fixe

Intrări	Ieşiri
Bilanţ conform inventar 1 000 000	

2. Cont Materiale

Intrări	Ieşiri
Bilanţ conform inventar 500 000	

3. Cont Mărfuri

Intrări	Ieşiri
Bilanţ conform inventar 30 000	

4. Cont Debitori

Debit	Credit
Bilanţ conform inventar 70 000	

5. Casa

Intrări	Ieşiri
Bilanţ conform inventar 1 000	

6. Cont Împrumuturi

Debit	Credit
	Bilanţ conform inventar 321 000

7. Cont Furnizori

Debit	Credit
	Bilanţ conform inventar 80 0000

8. Fond propriu

Minus	Plus
	Bilanţ conform inventar 1 200 000

Pe baza înregistrărilor din formula contabilă de mai sus contul *Bilanţ de deschidere* se va prezenta astfel :

CONTUL BILANŢ DE DESCHIDERE al unităţii X
pe ziua de 2 ianuarie 19...

PASIV		ACTIV	
Împrumuturi	321 000	Mijloace fixe	1 000 000
Furnizori	80 000	Materiale	500 000
Fond propriu	1 200 000	Mărfuri	30 000
		Debitori	70 000
		Casa	1 000
TOTAL	1 601 000	TOTAL	1 601 000

Observăm că prin această înregistrare *Activul* îl găsim în dreapta, iar *Pasivul* în stînga contului *Bilanţ de deschidere.*

Toate celelalte conturi contabile se deschid şi primesc după natura şi funcţiunea lor, şi a căror socoteală o ţinem, elementele de activ în partea stîngă, sub indicaţiunea *„Intrări"*, *„Debit"* sau *„Minus"* (dacă este vorba de fonduri şi rezultate) ; iar elementele de pasiv în dreapta, sub indicaţiunea de *„Ieşiri"*, *„Credit"* sau *„Plus"* (fond sau rezultate).

Poziţia de înregistrare în conturi nu este determinată de nici o lege. Ea este uzuală şi ar putea tot aşa de bine să fie inversată, cu activul în stînga Bilanţului de deschidere.

Se cere numai ca poziţia o dată aleasă, să fie respectată pe toată durata, cît sistemul contabil este în funcţiune.

Contul Bilanţ de închidere serveşte la sfîrşitul perioadei de gestiune pentru scoaterea elementelor patrimoniale din forma contabilă şi pentru închiderea acestora.

Documentul contabil folosit este *„Inventarul de închidere"*, iar instrumentul contabil este contul *„Bilanţ de închidere"*.

Pentru închiderea conturilor la sfîrşitul perioadei de gestiune şi scoaterea elementelor patrimoniale din conturile contabile, folosim acelaşi principiu al echivalenţei de schimb, stabilind, în acest caz, antiteza cu ajutorul contului *Bilanţ de închidere.*

Realizăm acest principiu contabil cu formula (articolul) contabilă :

data

Lei : 1 835 000 *Bilanţ de închidere* ≈ Următoarele conturi

Pentru înregistrarea următoarelor elemente patrimoniale de Activ conform inventarului de închidere :

Contul	Mijloace fixe	lei	1 300 000
Contul	Materiale	„	450 000
Contul	Mărfuri	„	70 500
Contul	Debitori	„	14 000
Contul	Casa	„	500
		Total lei	1 835 000

data

Următoarele conturi ≈ *Bilanţ de închidere* Lei : 1 835 000

Pentru înregistrarea următoarelor elemente patrimoniale de Pasiv, conform inventarului de închidere :

330 000	Cont Împrumuturi
25 000	Cont Furnizori
80 000	Cont Rezultate (beneficii)
1 400 000	Cont Fond propriu
1 835 000	lei total

CONT BILANŢ DE ÎNCHIDERE al unităţii X
pe ziua de 31 decembrie 19...

Activ		*Pasiv*	
Mijloace fixe	lei 1 300 000	Împrumuturi lei	330 000
Materiale	450 000	Furnizori	25 000
Mărfuri	„ 70 500	Fond propriu	1 400 000
Debitori	„ 14 000	Beneficiu	80 000
Casa	„ 500		
Total	lei 1 835 000	Total	lei 1 835 000

Dacă confruntăm ambele conturi de „Bilanţ", constatăm că *Pasivului din Bilanţul de deschidere* i se opune ca poziţie *Activul din Bilanţul de închidere,* iar *Activului din Bilanţul de deschidere* i se opune *Pasivul* din *Bilanţul de închidere,* ceea ce face ca funcţiunile lor contabile să se neutralizeze.

Contul *Bilanţ de închidere* este contul de care ne folosim cînd se termină o perioadă de gestiune. Prin el soldăm pentru a închide toate conturile elementare, la sfîrşitul perioadei în care au fost înregistrate evenimentele economice petrecute în perioada de activitate gestionară a patrimoniului.

Orice contabilitate se închide, după cum am văzut şi la deschidere, tot prin două formule (articole) contabile, din care unul din termenii echivalenţi trebuie să fie contul *Bilanţ de închidere.*

Prin contul *Bilanţ* scoatem elementele patrimoniale din conturile respective spre a le readuce în forma iniţială în care le-am găsit în lista estimativă numită acum *„Inventar de închidere".*

Contul *Bilanţ de închidere* trebuie deci considerat contul *lichidator* al tuturor celorlalte conturi contabile. Data lui de întocmire este aceea a întreruperii momentane sau definitive a activităţii gestionare.

Inventarele întocmite la începutul şi la sfîrşitul activităţii economice, sînt documentele pe baza cărora se fac înregistrările în contul *Bilanţ.*

O prezentare în mod plastic a celor arătate se poate face considerînd cele două conturi de *Bilanţ* ca două punţi ce sînt folosite la începutul şi la sfîrşitul fiecărei perioade de gestiune, legînd insula contabilă de restul uscatului.

Legătura între Bilanţ şi celelalte conturi se prezintă grafic în schema de la pagina 79 (Fig. 3).

Pe puntea *Bilanţului de deschidere* sînt introduse în insula sistemului contabil elementele patrimoniale, iar pe puntea *Bilanţului de închidere* sînt scoase din sistem aceleaşi elemente care revin acolo de unde au provenit.

Cu *Bilanţul de închidere* se închide şi se finalizează construcţia contabilă de care ne-am folosit ca mijloc de memorare şi de informare în orientarea conducerii unităţii, pe timpul activităţii economice.

Acest moment poate fi considerat numai de o clipă, urmînd ca prin mijlocul unui nou Bilanţ de deschidere să se pornească imediat în clipa următoare pe aceeaşi cale, cu acelaşi patrimoniu, folosind în acest scop acelaşi mijloc cu aceeaşi procedură, dar nu neapărat cu aceleaşi elemente şi estimaţiuni.

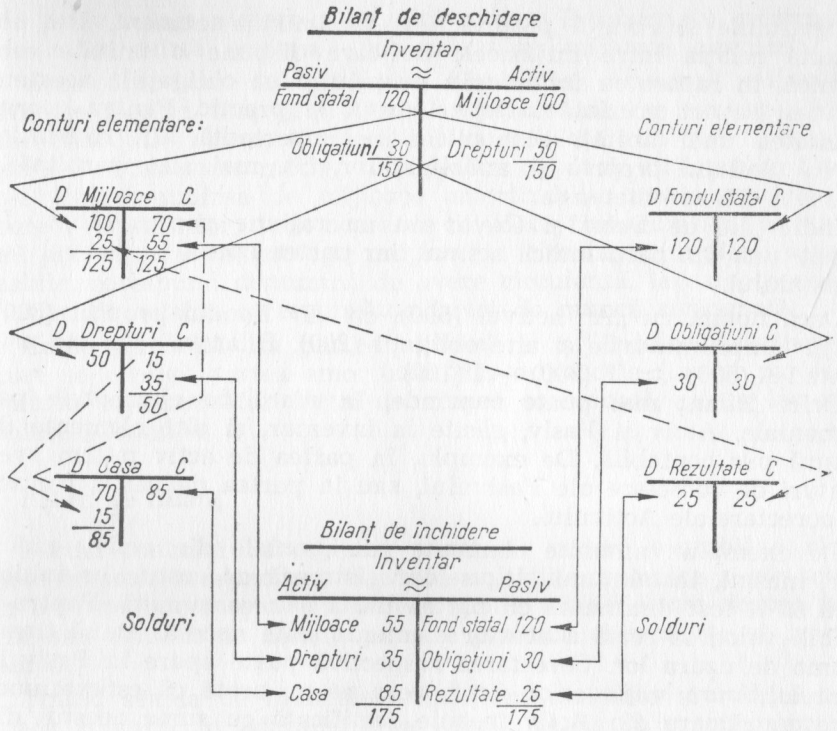


Fig. 3

În practică, elementele patrimoniale de la închidere sînt menţinute şi la fel preţuite şi la deschidere, în perioada de gestiune care urmează. Dacă anumite situaţii impun (dispoziţiuni legale sau normative) elementele patrimoniale pot fi preţuite după alte criterii.

Procedura depinde de natura patrimoniului, de legile care-l reglementează şi de condiţiile sau restricţiile ce sîntem obligaţi a le urma şi respecta.

5.2.2. FUNCŢIUNEA ECONOMICĂ A BILANŢULUI

Funcţiunea ambelor conturi partimoniale de Bilanţ (deschidere şi închidere), privite drept conturi ale patrimoniului, al existenţelor de mijloace şi surse, este aceea de a privi laolaltă : averea,

obligațiunile și Fondul propriu, într-un anumit moment. Din ele rezultă relația între mijloacele de care dispune o unitate economică, în raport cu fondul său propriu și cu obligațiile acesteia.

Acest raport prezintă interes teoretic și practic. Pentru economicitatea unei unități economice are importanță atît dimensionarea fondului propriu și a obligațiilor, cît, mai ales, rezultatele obținute din activitatea sa.

Indicațiile de *Debit* și *Credit* nu au rațiune pentru bilanț. În bilanț, una din părți indică activul, iar partea opusă — pasivul patrimoniului.

Dacă notăm cu „A" activul (500), cu „F" Fondul propriu (300), cu „I" împrumuturile și alte obligații (200), Bilanțul se poate prezenta : A (500) $\approx$ F (300) + I (200)

Orice Bilanț mai poate cuprinde, în afară de elementele patrimoniale, Activ și Pasiv, găsite la inventar, și alte elemente de natură pur contabilă. De exemplu, în partea de activ putem avea conturi de corectare ale Pasivului, sau în partea de pasiv, conturi de corectare ale Activului.

De exemplu : anumite elemente patrimoniale din activ : mobilier, mașini, instalațiuni etc., se înregistrează cu costul lor inițial, fără să fi fost diminuate cu partea uzată sau consumată. Pentru a stabili valoarea reală a acestor elemente, este necesar ca să ținem seama de uzura lor. Corectarea respectivă poate apare în Pasiv în contul *„Uzura mijloacelor fixe"*, ceea ce ne arată că estimațiunea corespunzătoare din Activ trebuie rectificată cu suma acestui din urmă cont.

Ținînd seama de aceste eventualități, putem avea regula că, oricare *Bilanț* cuprinde :

În activ :

— *conturi de elemente patrimoniale* de activ, ca cele de *substanță* (mijloace) și — *drepturi* (debite) ;

— conturi de *corectare* sau rectificare a fondului propriu sau a obligațiunilor.

În pasiv :

— conturi de elemente patrimoniale de pasiv, cum sînt cele de *obligațiuni ;*

— conturi de diferențe patrimoniale, ca : Fond propriu și rezultatele respective ;

— conturi de rectificare a activului (uzura mijloacelor fixe).

Potrivit regulilor metodologice în vigoare, bilanțul se întocmește, practic, după o schemă tip, în care elementele de activ și

de pasiv se așează într-o anumită ordine. De exemplu, pentru cele de activ există ordinea : mijloace fixe, mijloace circulante etc.

Spre deosebire de mijloacele circulante, consumul mijloacelor fixe se face în timp și treptat, iar partea care se consumă periodic constituie *uzura*, al cărei echivalent este reflectat în amortizare. Pentru acest motiv, considerăm că dacă mijloacelor fixe li s-ar da denumirea de mijloace amortizabile, ar corespunde mai corect noțiunii lor, decît aceea de mijloace fixe, cum sînt denumite în prezent. În ce privește mijloacele circulante, nefiind amortizabile, corespund denumirii de avere circulantă, la care se adaugă partea de salariu corespunzător forței de muncă consumată.

Suma rezultată din partea utilizată a mijloacelor circulante, la care se adaugă partea amortizată din mijloacele fixe și partea de salariu corespunzător forței de muncă consumată, la un loc alcătuiesc „Costul"[1].

Feluri de Bilanț

Forma contului Bilanț, din punct de vedere contabil a rămas neschimbată, independent de felul unității economice și de scopul în care se întocmește. Nu putem spune același lucru despre felurile sau tipurile de Bilanț, pe care practica obișnuiește să le conceapă.

Ținînd seama de multiplele funcțiuni atribuite și rolului ce îl joacă Bilanțul în administrarea averii, teoria și practica au stabilit și alte aspecte sub care poate fi privit Bilanțul.

Din punct de vedere al periodicității lui, unii autori disting :

a) *Bilanțul ordinar*, care este considerat Bilanțul întocmit potrivit dispozițiunilor legale sau normelor uzuale.

b) *Bilanțul extraordinar*, care este acela întocmit, provocat sau determinat de anumite împrejurări excepționale, ca : fondare, unirea unei întreprinderi cu alta, divizarea unei intreprinderi totală sau parțială, lichidarea voită sau forțată a întreprinderii etc.

Sub acest aspect, în practică se disting :

a) *Bilanț de formare*, întocmit cu ocazia creării unei unități economice. El se face cu o estimație justă, reală și la zi a elementelor patrimoniale existente în momentul fondării.

[1] În vorbirea curentă se obișnuiește termenul „Preț de cost". Termenul este neștiințific, întrucît este format din două noțiuni distincte, fără nici o legătură între ele, de „preț" și „cost" : prețul nu este „cost" și costul nu este „preț".

b) *Bilanţ de comasare* (contopire), cînd două sau mai multe patrimonii sînt comasate. Este un rezultat al îmbinării şi contopirii elementelor patrimoniale, pentru a determina aportul fiecăruia din ele.

c) *Bilanţ de lichidare,* cînd ciclul de activitate al unui patrimoniu se termină prin lichidarea lui.

Din punct de vedere al epocii, distingem :

a) Bilanţ anual şi b) Bilanţ intermediar.

Bilanţul anual este întocmit la sfîrşitul unei perioade ce se rezumă la un an, ca *Bilanţ de închidere,* cu funcţiunea contabilă de a închide conturile. Are şi funcţie economică de a determina informativ rezultatele.

Bilanţul anual necesită lucrări prealabile, fiind condiţionat de întocmirea unui inventar, concomitent cu o estimare a elementelor patrimoniale.

Bilanţul intermediar, de fapt nu este un bilanţ în adevăratul înţeles al cuvîntului. Este numai o sumară socoteală pentru a stabili cu aproximaţie rezultatele la anumite date intermediare.

În practica contabilă mai putem întîlni *bilanţ semestrial, bilanţ trimestrial, bilanţ lunar, bilanţ de decadă, bilanţ săptămînal* şi chiar *bilanţ zilnic,* în funcţie de necesităţi.

Bilanţurile zilnice sînt folosite numai în întreprinderile cu o perfectă şi mecanizată organizare contabilă.

După conţinut distingem : a) Bilanţ net şi b) Bilanţ brut.

Bilanţ net se întocmeşte cu valori definitive atît pentru conţinut, cît şi pentru rezultate. Ca exemplu avem *Bilanţul anual,* din care se pot vedea elementele de activ, de pasiv şi Fondul propriu cu rezultatele.

Bilanţ brut se întocmeşte cu valorile brute, sau provizorii, aşa cum rezultă din conturi.

Ca exemple avem : Bilanţul întocmit cu soldurile conturilor de mijloace după cost, iar nu după preţ, şi cu soldurile brute ale conturilor de rezultate fără să le fi corectat etc. Ele ne dau o perspectivă imediată, însă aproximativă, asupra patrimoniului.

În literatura străină americană, franceză şi germană, în practica întreprinderilor din acele ţări se mai disting : a) *Bilanţ unitar ;* b) *Bilanţ general* şi c) *Bilanţ colectiv.*

Prin *Bilanţ unitar* se înţelege acela întocmit pe unităţi de exploatare, al căror patrimoniu formează un complex de unităţi economice. El permite separarea rezultatelor pe unităţi de exploatare, ceea ce nu putem avea din *Bilanţul general.* Asemenea Bilanţ se practică la întreprinderile care au sucursale, diferite unităţi în exploatare, sau aparţinînd unei centrale sau unui trust.

Bilanţ general, numit şi Bilanţ total, se întocmeşte de o unitate economică cuprinzînd elemente patrimoniale care îi aparţin în totalitatea lor.

Un asemenea Bilanţ se practică, de exemplu, în cazul unei centrale economice, combinat etc., cînd vrem să avem o idee asupra situaţiei sale.

Bilanţul colectiv se întocmeşte cînd există o unitate de interese, pe grupe de activităţi, de exemplu : Bilanţul fabricilor de ciment, sau al fabricilor de sticlă, fie că ele aparţin unei centrale, sau activează separat.

Bilanţul întocmit la intervale mai mari, în care elementele patrimoniale şi rezultatele apar în mod definitiv, este cunoscut ca *Bilanţ total* sau ***complet.***

În literatura străină se mai fac clasificări după conţinutul şi scopul Bilanţului, distingînd :

a) *Bilanţ de avere* (Vermögensbilanz) ; b) *Bilanţ de mişcare* sau de rezultate (Erfolgsbilanz), şi c) *Bilanţ de exploatare* (Geschäftsbilanz).

Bilanţul de avere se întocmeşte la începutul şi la sfîrşitul perioadei de gestiune. El ne arată : existenţa ca stare a averii, a datoriilor, deci a mijloacelor ca *Activ,* şi a Fondului cu rezultatele ca sursă sau provenienţă, în *Pasiv.*

Între aceste Bilanţuri se mai disting : a) Bilanţ întocmit pe preţul de procurare a mijloacelor ; b) Bilanţ întocmit pe preţul rezultat din soldul conturilor contabile ; c) Bilanţ întocmit pe preţul pieţii, din ziua în care se întocmeşte inventarul.

Bilanţ de mişcare este bilanţul în care ţinem seama de modificările din patrimoniu, cu efect favorabil sau nefavorabil.

Bilanţul de avere sau de substanţă corespunde unei concepţii statice, iar *Bilanţul de rezultate* sau de mişcare corespunde unei concepţii dinamice.

În ultima vreme se mai face o distincţie între :

a) *Bilanţ gestionar* prin care se înţelege bilanţul întocmit după normele activităţii gestionare, ţinînd seama de averea consumată, de cea înlocuită şi estimaţiunea la inventar, pentru a nu obţine rezultate fictive care ar putea avea drept consecinţă pierderea substanţei întreprinderii, şi b) *Bilanţul fiscal* întocmit conform dispoziţiunilor fiscale, în ce priveşte impozitele, beneficiul etc.

Apariţia în practica contabilă din unele ţări capitaliste a noţiunii de *Bilanţ fiscal* a avut efecte dăunătoare asupra tehnicii de întocmire, prin faptul că a denaturat şi chiar a dus la falsificarea anumitor norme raţionale de calculaţie şi de formarea rezervelor.

Legiuitorul fiscal, urmărind venituri cît mai mari în vederea impunerii, forțează nota în stabilirea unor rezultate exagerate, care nerealizate pot influența în mod negativ situația economică a întreprinderii.

5.3. LUCRĂRI PREGĂTITOARE PENTRU BILANȚ

Pentru închiderea conturilor patrimoniale, în vederea întocmirii contului *Bilanț de închidere*, este necesară mai întîi o inventariere a patrimoniului, așa cum s-a făcut la deschidere.

În acest mod se face o confruntare între ceea ce arată inventarul ca existență reală, și soldul conturilor contabile, rezultat din socoteala mișcării ținute în ele.

Putem presupune două situațiuni :

a) cînd ceea ce constatăm în realitate, la inventar, corespunde exact cu soldul conturilor din contabilitate. În acest caz, operațiunea de închidere a conturilor se produce normal ;

b) cînd ceea ce constatăm în realitate, la inventar, nu corespunde cu soldul conturilor. În acest caz este necesar să facem o cercetare care dă naștere la o operațiune contabilă pregătitoare în vederea închiderii, cunoscută ca punere de acord a conturilor cu realitatea.

Este și un prilej de a stabili erorile ce s-au produs în contabilitate sau din manipularea reală a elementelor.

Indiferent de cauză, este necesar să se pună în concordanță contabilitatea cu realitatea.

Punerea de acord a conturilor cu realitatea se face după norme ce diferă de la caz la caz. Condiția contabilă este ca înregistrarea formulelor contabile (articolelor) de închidere a conturilor prin *Bilanț de închidere*, să nu se facă înainte de a proceda la punerea lor de acord cu realitatea.

Operațiunile în vederea pregătirii Bilanțului de închidere sînt cunoscute ca lucrări de *întocmire a Bilanțului*.

În concluzie, putem spune că rolul contabilității în raport cu contul Bilanț este :

1. Să prezinte starea mijloacelor și a raporturilor juridice cu terții, după informațiile din documente, și apoi să se procedeze la punerea în concordanță a contabilității, cu realitatea stabilită prin inventar ;

2. Să se determine și să se defalce rezultatele din activitatea economică pe o anumită perioadă, stabilind beneficiul sau pierderea reală.

Atît Bilanțul de deschidere, cît și Bilanțul de închidere, se nasc și se desăvîrșesc pe baza unui inventar. Întocmirea inventarului este o operațiune în scop contabil, dar care are loc în afară de contabilitate.

Cînd este vorba de întocmirea inventarului pentru Bilanțul de închidere, este necesar să se procedeze la confruntarea celor constatate ca realități la inventar, cu soldul scriptic al conturilor. În același timp se face și o prețuire justă a elementelor patrimoniale.

Din confruntarea celor constatate la inventar cu soldul conturilor contabile, rezultă unde sînt eventualele nepotriviri și natura lor. Dacă avem, de exemplu, o diferență între *soldul* contului Marfă și realitatea constatată, ea poate proveni din :

a) existența în realitate a unei cantități de marfă mai mare sau mai mică decît soldul contului ;

b) o estimare diferită sau modificări de prețuri între Bilanțul de deschidere și Bilanțul de închidere.

Oricare ar fi explicația, diferența trebuie înregistrată astfel încît soldul contului din contabilitate să concorde cu constatarea realității la inventar.

5.4. INVENTARUL [1]

5.4.1. DESPRE INVENTAR

Primul și ultimul document întocmit, necesar la deschiderea și închiderea contabilității unei unități economice, este *Inventarul*.

În el sînt specificate elementele patrimoniale, mijloace și drepturi, ca „mulțimi de activ", iar datoriile și sursele ca „mulțimi de pasiv".

Inventarul se consideră baza și punctul de plecare al lucrărilor în orice activitate administrativă. Se obișnuiește ca la începutul și la sfîrșitul fiecărei perioade de gestiune să se întocmească un inventar. Culegerea și înregistrarea în contabilitate a datelor privind mijloacele, sursele și evenimentele economice petrecute într-un patrimoniu, din cursul anului, ar fi în mare parte inutile,

[1] Cuvîntul Inventar provine din cuvîntul latin „*inventarium*", cu rădăcina „inventio-inventionis" care înseamnă acțiunea de a găsi și a clasa ce se află în realitate.

dacă nu am proceda din timp în timp la constatare, măsurare şi estimare a celor ce formează patrimoniul.

Practica a arătat că întotdeauna este necesar să se cunoască din ce se compune şi ceea ce aparţine patrimoniului, precum şi ceea ce el datorează altora.

Pentru aceasta este necesar ca întreprinderea să procedeze la o constatare reală a ceea ce ea a posedat la începutul unei perioade, şi de ceea ce dispune la sfîrşitul unei perioade de gestiune administrativă.

Inventarul este documentul, lista sau tabloul în care se trece, după măsurare, cîntărire şi preţuire, tot ceea ce constituie elementele unui patrimoniu. El cuprinde descriptiv şi estimativ, la un anumit moment, atestarea despre existenţa mijloacelor de avere, a drepturilor şi obligaţiunilor unui patrimoniu, cu specificarea cantităţii, calităţii şi preţuirea lor.

De el ne folosim pentru a stabili întregul complex de avere ce aparţine unei unităţi economice, administrative etc şi care în totalitatea lui ne informează despre un patrimoniu.

El poate fi întocmit ori de cîte ori vrem să cunoaştem starea reală a unui patrimoniu.

Orice contabilitate care se grefează pe activitatea economică a unui patrimoniu trebuie să înceapă prin întocmirea şi înregistrarea inventarului.

În practică, se obişnuieşte ca inventarul întocmit pentru un Bilanţ de închidere, să fie considerat ca inventar valabil şi pentru Bilanţul următor de deschidere.

Orice inventar arată — ca *Activ* — mijloacele ce constituie averea unităţii economice, specificate după categorie, fel, mărime, sau preţ, urmate de o estimaţiune (evaluare) ; de asemenea, drepturile patrimoniului asupra altora, cu indicarea nominală a celor ce au să le plătească ; iar *ca Pasiv* sînt arătate sursa mijloacelor şi datoriile, care împreună cu Fondul propriu trebuie să dea un total echivalent cu Activul.

Descrierea în inventar se face cu menţiunea tuturor datelor, pentru a identifica şi recunoaşte cu uşurinţă bunurile inventariate. Pentru imobile trebuie să se arate : locul unde sînt situate, cît se întinde, cu cine se mărgineşte şi la cît sînt estimate efectiv. Pentru întocmirea lui cu estimaţiuni juste, este nevoie cîteodată a se face apel la experţi.

Activul şi Pasivul într-un inventar trebuie întotdeauna să fie egale. Activul reprezintă mijloacele existente. Pasivul reprezintă

sursele, după proveniență, ca fonduri cuvenite terţilor (atrase) şi fonduri proprii (avere netă).

Încă din secolul al XIII-lea începuse să se formeze ideea unei administraţii de avere, supusă sancţiunilor cînd era vorba de avere publică.

La Milano, din anul 1225, se vorbea de *Podesta,* un organ care controla lunar conturile caselor comunale. Camerar-ul era obligat să depună conturile în fiecare lună.

Prin ordonanţa franceză „Pour le commerce" nr. 1673 (art. 8 titl. III) se prevedea obligaţiunea pentru toţi negustorii din Franţa, ca în termen de 6 luni să-şi întocmească fiecare, sub propria sa răspundere şi semnătură, un inventar, în care trebuia să se treacă *„tot ce constituie proprietate mobiliară şi imobiliară, cu datoriile lor active şi pasive".*

Ordonanţa (Code Marchand din 1672) cerea ca *„Inventarul să fie revizuit şi reînnoit, din 2 în 2 ani".*

Inventarul azi, în afară de rolul său contabil, răspunde şi unei obligaţii legale, cu aplicaţie în toate ţările. Oricine gestionează un patrimoniu, trebuie să înscrie la începutul activităţii : Fondul propriu cu care a fost dotat, toate mijloacele mobile, imobile, drepturile şi obligaţiile.

Activul şi Pasivul vor fi trecute în inventar după o estimaţiune reală, din momentul inventarierii, Creanţele dubioase se vor trece după estimaţiunea lor probabilă, iar cele ce nu se pot încasa, se vor menţiona numai pentru memorie.

Estimaţiile se vor face în unitatea monetară a ţării, iar pentru elementele care nu au suferit schimbări, se vor folosi datele inventarului precedent.

Pe cît apare de simplă întocmirea inventarului, pe atît de grele sînt problemele ce le ridică la estimaţiune, în special a creanţelor în perioadele de fluctuaţiuni în puterea de cumpărare a unităţilor monetare.

5.4.2. INVENTARIEREA

Inventarierea înseamnă constatarea existenţei, prin măsurare, cîntărire, numărare a mijloacelor, drepturilor şi obligaţiunilor unui patrimoniu, concomitent cu estimarea lor.

Numai în cazuri excepţionale, din imposibilitate fizică şi materială, în determinarea exactă a cantităţilor, se va proceda prin apreciere sau sondaj.

Modul în care se face prețuirea sau estimarea depinde de scopul urmărit prin inventariere, iar în cele mai dese cazuri el este reglementat prin dispoziţiuni legale.

Dintre metodele de estimare folosite menționăm :

a) prețuirea planificată, adică aceea prevăzută în planul de stat ;

b) prețuirea la procurare, adică prețul plătit la cumpărare (prețul de aprovizionare efectiv) ;

c) prețuirea zilei, practicată în momentul inventarierii ;

d) prețuirea medie, rezultată din media prețurilor într-un interval de timp dat ;

e) la estimarea creanțelor se va avea în vedere solvabilitatea principalului obligat, cînd debitorul este o persoană fizică. În cazul întreprinderilor de stat nu se pune problema estimării.

Estimarea sau prețuirea la inventar prezintă importanță deosebită. Ea influențează direct rezultatul stabilit pe cale contabilă din Bilanț. Practica ne arată că unele mijloace o dată intrate în patrimoniu, chiar dacă nu au fost folosite, ele suferă o scădere în estimațiune, datorită uzurii morale.

Asupra modului de estimare la inventariere, s-au enunțat diferite păreri. Unii susțin că estimarea la inventar să se facă la prețul cu care bunurile au fost procurate, sau la care s-au născut drepturile şi obligațiile, reprezentînd concepția *statică*, adică a unei situații, identică cu aceea din momentul cînd ele au fost procurate.

Alții, în special şcoala germană, în frunte cu Schmalenbach, susținea că estimațiunea la inventariere să se facă în condițiuni corespunzătoare situațiunii reale din momentul întocmirii inventarului, reprezentînd concepția *dinamică*.

Acest punct de vedere a fost cu timpul restructurat. Astfel s-a propus ca estimarea să se facă cu prețul la care lucrurile ar urma să fie înlocuite, ținînd seama de gradul lor de productivitate în activitatea întreprinderii. Aceasta reprezintă concepția *organică*.

În fine, alții susțin estimația la prețul cel mai mic, indiferent dacă este la procurare, la inventariere sau la realizare. Metoda are la bază principiul *prudenței*, sau *prevederii exagerate*. Fiecare susținător invocă argumente atît în favoarea, cît şi în defavoarea principiilor de estimare arătate mai sus.

Folosirea oricăreia din metode depinde de un element *obiectiv*, adică de natura patrimoniului, şi de un element *subiectiv*, prin persoana celui ce face inventarierea şi scopul în care ea se face.

La noi, ca şi în celelalte țări socialiste, normele după care se face inventarierea sînt stabilite prin dispoziţiuni legale.

Inventarierea este acțiunea de întocmire a inventarului, ca prim document indispensabil în contabilitate. Numai pe baza unui inventar se poate deschide şi închide contul Bilanț.

Inventarul are la Bilanț în afară de scop contabil, şi o funcțiune economică, de informare asupra existenței elementelor patrimoniale.

Stabilirea rezultatelor unei gestiuni economice, fără întocmirea inventarului pe baze reale, este aproximativă, întrucît se poate ajunge la pierderi sau beneficii, acolo unde ele nu există.

Sînt autori care îi mai recunosc inventarului funcțiunea de a determina *Fondul propriu* la unitățile economice, sau Fondul instituției, la unitățile bugetare.

Pentru determinarea Fondului propriu (fondul instituției) folosim următoarea formulă contabilă :

Fondul (F) $\approx$ Suma activului (A), minus totalul fondurilor atrase din Pasiv (SaP) sau F $\approx$ A — SaP.

Deşi orice inventar se întocmeşte în general, după aceleaşi norme, totuşi, în practică distingem diferite feluri de inventar după data cînd se face şi după scop.

Dacă privim inventarul în raport cu Bilanțul, putem distinge : a) *Inventar inițial*, întocmit în vederea unui Bilanț de deschidere, şi b) *Inventar final*, efectuat în vederea punerii de acord a conturilor cu realitatea pentru întocmirea *Bilanțului de închidere*.

Se mai pot ivi împrejurări care să necesite întocmirea inventarului şi la alte date, ocazionale sau excepționale, de exemplu, inventar de *primire*, sau inventar de *predare* a unui patrimoniu, inventar de *verificare*, de *lichidare* etc.

Din punct de vedere al modului de întocmire distingem : *Inventar analitic*, în care Activul şi Pasivul sînt trecute descris şi estimat în mod amănunțit, şi *Inventar sintetic*, întocmit în formă contabilă pe grupe sau categorii de existențe.

Din constatările stării patrimoniului prin cele două inventare, la începutul şi la sfîrşitul perioadei de gestiune, cunoscînd activitatea din perioada dintre acestea, cum rezultă din înregistrarea contabilă a evenimentelor economice petrecute, putem stabili cu oarecare preciziune felul rezultatelor activității perioadei de gestiune, şi cauzele care le-au provocat.

5.5. DOCUMENTAȚIA

Înregistrarea în contabilitate se face *numai pe bază de document*, întrucît ea reflectă aspecte ale patrimoniului cum ele rezultă din *constatări reale*.

Ea nu poate memora pe simple afirmațiuni, păreri sau simțuri ale unor persoane, ci numai pe baza constatărilor reale, însoțite de justificări și acestea consemnate în documente. Documentația este inclusă în condițiile de organizare ale contabilității.

Utilizarea documentelor mărește simțul de răspundere al gestionarilor și contabililor în îndeplinirea sarcinilor, întrucît de ele ne servim la controlul operațiilor.

În economia socialistă, importanța documentelor devine excepțional de mare, avînd în vedere caracterul de proprietate colectivă și sarcina păstrării integrale a averii socialiste. Pe baza lor putem efectua controlul preventiv și ulterior pentru a stabili răspunderile individuale ale gestionarilor, executanților și conducătorilor.

Documentul constituie temeiul înregistrării contabile, fiind dovada scrisă a înfăptuirii reale a unui eveniment sau al unei operațiuni economice. Nu se poate concepe existența contabilității fără documente.

Prin document se înțelege orice act scris în care se consemnează o constatare despre starea sau modificarea ce s-a produs între elementele unui patrimoniu, ca efect al unui fenomen sau eveniment economic, respectiv în gestiunea unei unități economice.

Întrucît el face legătura între patrimoniu și contabilitate, din el trebuie să rezulte clar : *natura* evenimentului, *data* cînd a avut loc și cînd s-a întocmit documentul, *persoana* care l-a întocmit și numele celor în prezența cărora a avut loc constatarea, *estimarea* (suma cu care trebuie înregistrat în unități monetare naționale) etc. El se întocmește chiar la locul unde s-a produs evenimentul, astfel ca din el să reiasă *clar, sincer și exact :* cauza, efectul și suma cu care trebuie memorat în contabilitate. Fiind mijloc de justificare a înregistrărilor, el nu trebuie să poarte modificări sau ștersături.

Între evenimentul produs și descrierea lui exactă în document, trebuie să existe o perfectă concordanță.

Memorarea necorectă în contabilitate a datelor din documente poate fi descoperită printr-un control ulterior, în general printr-o revizie contabilă.

Memorarea necorectă se poate produce :

a) cînd documentul conține alte indicații decît cele reale din punct de vedere al acțiunii sau estimării ;

b) cînd deși documentul este sincer, preluarea datelor din el, în contabilitate, este greșită, cu intenție sau fără intenție.

Ținînd seama de împrejurarea și forma în care se întocmesc documentele, distingem :

a) *documente primare,* care reflectă ca prim document un eveniment economic, o operațiune, cu toate elementele necesare identificării lui, ca : factura, procesul-verbal de recepție etc.

d) *documente cumulative* (recapitulative, centralizatoare) sau analogice, cuprinzînd însemnarea mai multor documente privind operațiuni de aceeași categorie. El trebuie să arate neapărat suma totală.

Documentele mai pot fi clasificate după natura lor, în : a) documente de *dispoziție ;* b) documente *justificative* (de execuție) care trebuie să poarte semnăturile celor între care s-a produs operațiunea, cum sînt procesele-verbale etc. ; c) documente *contabile* (nota de contabilitate) pentru a provoca anumite înregistrări. Ele se pot întocmi chiar de aparatul contabil, cînd e vorba de operațiuni cu caracter intern.

Un document întocmit necorect, defectuos, din care să rezulte indicațiuni necomplete asupra operațiunii, pierde puterea probatorie, ducînd chiar la eliminarea lui, deoarece nu *oglindește realitatea și împiedică controlul în privința asigurării integrității proprietății socialiste.*

Trebuie reamintită obligația contabilului de a verifica sinceritatea documentelor și a refuza înregistrarea în contabilitate a unei operațiuni fără a fi în posesia *documentului* respectiv, sau să admită înregistrarea unor date străine de cele cuprinse în document.

5.5.1. DOCUMENTUL PURTĂTOR DE INFORMAȚIE

Nici un mesaj sau informație despre un eveniment economic nu poate fi transmis pentru contabilitate, fără a exista un purtător al acestora.

Documentul este întocmit în scopul și după metoda transmiterii lui. Forma depinde de tehnica mecanică sau electronică folosită în realizarea contabilității.

Semnalele care poartă și transmit informația mai pot fi emise de *o sursă, de semnale electrice.* Ele se propagă printr-un anumit mijloc care constituie canalul sau conductorul de comunicație. Un mesaj ajunge la destinație, fiind recepționat cu ajutorul literelor și cifrelor.

Pentru emiterea și comunicarea de semnale, este necesar să dispunem de un transmițător de mesaje (informații).

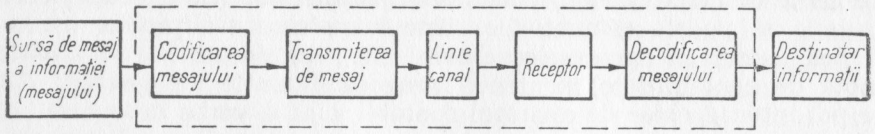
Noțiunea de informație este intim legată de transmiterea ei. Conținutul informației (semnele sub care se prezintă aceasta) se poate transforma prin *codificare* în *Semnale electrice.* Acestea se pro-

pagă prin transmiterea de impulsuri ce circulă pe un canal de comunicație, pentru a ajunge la *recepție*.

Cu un traducător se face decodificarea, obținînd astfel din nou semnele transmise inițial, care poartă în el informația transmisă.

Cînd codul se obține cu impuls și neimpuls, sistemul se numește *binar*.

Grafic, transmiterea conținutului documentului se prezintă astfel :



Transmiterea informației, despre evenimentul constatat prin document se face direct după document, în care se găsește informația integrală sau mesajul asupra evenimentului. În acest scop este necesară o interpretare corectă a datelor cuprinse în informația de pe document.

5.5.2. ÎNTOCMIREA, CIRCULAȚIA ȘI PĂSTRAREA DOCUMENTELOR

Documentele folosite de contabilitate se disting după locul și modul de întocmire. Astfel avem :

a) *Documente interne*, întocmite în cadrul întreprinderii (bonuri de materiale, deconturi privind lichidarea de avansuri, note contabile etc.) ;

b) *Documente externe*, întocmite în afară de întreprindere (facturi, extrase de cont etc.).

Forma și conținutul lor trebuie să îndeplinească anumite condiții, astfel :

a) întocmit cu ușurință ;

b) manipulat fără nici o greutate ;

c) să se deosebească ușor de celelalte documente după formă sau culoare ;

d) completat cu toate datele necesare ;

e) ușor de descifrat ;

f) să aibă un circuit fixat și respectat cu rigurozitate ;

g) să fie întocmit o singură dată.

Între documente mai este considerată și corespondența (primită și expediată), al cărei conținut poate justifica înregistrări.

După orice corespondență sau document expediat, se păstrează de emitent o copie obținută cu hîrtie indigo, sau prin fotocopie etc. Pentru identificare, orice corespondență capătă un *număr de ieșire și de intrare* de la serviciul de Registratură și Expediție.

Orice document înainte de înregistrare este supus unui control :

a) din punct de vedere al *formei* dacă este întocmit și conține toate datele necesare, scrise citeț, fără corectări, și

b) din punct de vedere al *fondului* sau *conținutului*, dacă are temeiul juridic-economic necesar, dacă este făcut din inițiativa sau cu cunoștința organelor competente, cum și verificarea calculelor conținute.

Cînd se constată o eroare, documentul este restituit locului unde a fost întocmit, obligînd pe cel care l-a întocmit la descoperirea erorii.

Orice document, după ce a servit în contabilitate, trebuie să poarte pe el data și locul unde a fost înregistrat, cu semnătura celui care l-a operat.

O sarcină importantă este *păstrarea* documentelor. Documentele mai vechi se păstrează la *Arhiva de depozit*, legate și clasificate în mape spre a fi conservate în bune condițiuni și găsite cu ușurință. Grija nu se limitează numai la conservare, ci și a fi apărate contra pericolului de a fi modificate sau sustrase.

Pentru siguranță și economie de spațiu se obișnuiește ca documentele să fie *micro-filmate*.

Metode de arhivare pot fi : a) *cronologică ;* b) pe *corespondenți ;* c) pe *obiecte ;* d) *mixtă* sau *combinată*.

Păstrarea lor se face în timp limitat, potrivit instrucțiunilor legale.

Tot în categoria documentelor sînt considerate registrele, ca și fișele care înlocuiesc registrele.

Păstrarea și folosirea lor prezintă o deosebită importanță atît pentru cei care le-au înregistrat, cît și pentru organele de control, în vederea unor verificări ulterioare.

Această grijă deosebită, a documentelor se datorește faptului că prin mijlocul lor se poate :

1) stabili în orice moment situația patrimoniului unității economice ;

2) urmări și controla permanent întreaga activitate ;

3) obține datele necesare pentru a urmări mersul și realizarea planului economic pe întreprindere și întocmirea planurilor viitoare ;

4) obține datele necesare calculării costului de produse ;
5) face proba în justiție sau către organele de control, cînd este necesar.

Registre obligatorii sînt :

a) *Inventarul* în care se trece existența mijloacelor materiale, a drepturilor și obligațiunilor, într-un cuvînt, al *„patrimoniului"*.

El se întocmește pe baza normelor legale sau date de către Ministerul Finanțelor.

b) *Jurnalul* în formă de registru sau de foi volante, după cum este organizată contabilitatea. Operațiunile sînt înscrise în ordine *cronologică.*

c) *Maestrul* (cartea mare, registrul de partizi) în care operațiunile sînt trecute în conturi, după o ordine sistematică.

Corecturile în registrele contabile se fac numai pe cale contabilă, prin articol de stornare.

Suma greșită se mai poate înscrie cu cerneală roșie, pentru ca la adunare, sumele în roșu să fie scăzute. Procedeul se numește *storno în roșu.*

6. TEORIILE CONTURILOR

6.1. TEORIILE CONTULUI CONTABIL

Teoriile contului contabil au constituit în literatura de specialitate preocuparea multor autori. Ei au căutat să explice principiul *dualismului,* sau *dopica contabilă* prin dialectica materialistă, aplicată atît la *starea,* cît și la *mișcarea* elementelor patrimoniale, în activitatea economică.

Nu vom intra în analiza acestor teorii, asupra cărora există o literatură foarte bogată, atît străină cît și românească[1]. Ne vom mărgini numai a semnala diferite puncte de vedere enunțate.

Unele sînt de natură *formală,* iar altele de natură *funcțională.* Toate recunosc singura rațiune a contului ca *socoteală și mijloc de a memora sistematic* evenimentele economice petrecute într-un patrimoniu și a *informa* despre ele.

Încercarea de a clasifica conturile după diferite teorii, o găsim în ultimul secol, cînd contabilitatea a devenit un obiect de studiu și de cercetare științifică.

În literatura contabilă se disting trei principale teorii ale conturilor :

— teoria formalistă ;
— teoria personalistă ;
— teoria materialistă.

Caracteristicile teoriilor menționate sînt :

A. *Teoria formalistă.* După această teorie, conturile sînt considerate instrumente contabile cu ajutorul cărora se distinge în evenimentul economic numai aspectul *dopic-formal* al elementelor patrimoniale, ca bază a regulilor de înregistrare. Exponent al acestei teorii este considerat Prof. Ciompa. După el, conturile sînt socoteli distincte ale persoanelor care trebuie să se justifice de

[1] Ion N. Evian, *Teoriile conturilor,* Cluj, 1940.

gestiunea lor, către subiectul de patrimoniu. Această teorie răspunde concepției *individualiste*, existentă la acea epocă.

B. *Teoria personalistă* sau teoria *personificării conturilor*. Aceasta încearcă pentru prima dată de a explica după conținut funcțiunea conturilor. Subiectul de patrimoniu era considerat un personaj distinct și în opoziție cu toate celelalte persoane, agenți mînuitori și răspunzători de valorile materiale ale elementelor patrimoniale, preluate în administrație.

În cadrul acestei teorii se mai disting :

a) *Teoria personalistă simplă* în care, fiecare cont reprezintă socoteala unui gestionar, care are de dat socoteala patronului, reprezentat prin Contul *Capital* și Contul de *Rezultate*.

Din aceste relații se presupune că au izvorît denumirile de „*Debit*" și „*Credit*" practicate în conturile contabile.

Această teorie este o caracteristică a unităților economico-individuale, existente în regimul economic capitalist.

b) *Teoria personalistă multiplă* în care, autori ca Reisch și Kriebig disting între conturi mai multe categorii :

— *Teoria personalistă cu o categorie de Conturi*, considerînd că în orice eveniment nu apar decît acțiuni de „*dare* sau *Credit*" și de „*primire* sau *Debit*".

— *Teoria personalistă cu două categorii de Conturi*, care consideră că au activitate în întreprindere : *proprietarul* ca subiect de patrimoniu, — opus întreprinderii prin *administratorul* său. În activitatea economică se presupune că se folosesc un număr de *agenți* care gestionează mijloacele *întreprinderii*, și un număr de corespondenți care asigură față de întreprindere menținerea relațiilor de *debitori și creditori*. Acțiunea acestor persoane în întreprindere este grupată în două categorii de conturi : *Contul întreprinzătorului* exprimat prin contul *Fondul propriu* și anexele sale, care sînt conturile de rezultate și *Conturile Corespondenților*, numite *conturi juridice*. Această teorie este susținută de Bellini și Cerboni, dar criticată de Hügli și Schär.

C. *Teoria Materialistă*. După această teorie, conturile sînt considerate socoteli care disting în evenimentele economice aspectul materialist-dialectic al elementelor patrimoniale ca bază a regulilor de înregistrare. Conturile țin socoteala *mijloacelor* care alcătuiesc patrimoniul și a surselor (proveniență mijloacelor).

Legată de această teorie, se mai cunoaște și *teoria contabilă a întreprinderii, numită și teoria realistă*. Potrivit concepției acestei

teorii, conturile s-ar referi la : a) *avere activă*[1] care țin socoteala mijloacelor și *drepturilor* întreprinderii și b) *avere neactivă* (pasivă)[2] care țin socoteala *surselor proprii — Fondurile proprii (Fondurile instituției)* și *surselor împrumutate* (datoriile întreprinderii). Teoria este susținută de Reisch și Kreibig, Berliner și Kohlmann.

Înregistrările contabile în conturi se referă la mișcarea *numai între mijloace*, ca intrare și ieșire, și la mișcarea între *mijloace* și *surse, ca* drepturi și obligațiuni. Operarea în conturi este considerată ca intrare sau ieșire pentru mijloace, debit sau credit pentru relațiile juridice de drepturi sau obligațiuni, și creștere (beneficiu) sau micșorare de rezultate (pierdere) din fondurile proprii.

Sînt și alte variante în jurul acestei teorii. Între ele menționăm : Teoria cu *două categorii de Conturi* a lui Niklisch, teoria lui W. Osbahr, a lui Harmisch, Golmacher, Pape etc.

Mai trebuie menționată teoria *materialistă* cu trei categorii de conturi, expusă de autori ca : Walter le Coutre, Prof. Leitner, Prof. Niklisch, Prof. Obst și alții. După aceștia, conturile de *Activ sînt conturi de Mijloace*, iar conturile de *Pasiv sînt conturi de surse datorii* (obligațiuni), în care nu sînt incluse conturile *Fond propriu* și *Rezultate*.

6.2. TEORIILE CONTULUI BILANȚ

Concepțiile ce s-au format în ultimul secol asupra Bilanțului, au dat naștere la diferite metode de întocmire și la teorii privind atît Contul bilanț, cît și funcțiunile economice ale *Bilanțului*.

În special în literatura germană găsim mulți autori care se ocupă de aceste probleme.

Cercetările teoretice se referă în special la rolul și funcția lui economică.

Bilanțul este o construcție logic matematică. El arată aspectul economico-juridic al patrimoniului. Din punct de vedere economic arată felul și natura mijloacelor cu care lucrează unitatea economică, opusă aspectului juridic al originii acelor mijloace ca apartenență și proveniență.

Orice activitate economică implică și un rezultat ce se răsfrînge asupra patrimoniului. El poate fi favorabil (beneficiu), sau nefavorabil (pierdere), separînd rezultatele, de mijloacele care le-au provocat, arătînd felul și cuantumul lor.

---

[1] v. Evian, pag. 71
[2] v. Evian pag. 71

Rezultatul determinat la întocmirea unui Bilanț depinde și de modul în care *s-a făcut estimația în inventariere.*

Diferențele în plus cînd provin din estimare nu trebuie considerate *rezultat pozitiv,* după cum nici cele din estimarea în minus nu trebuie considerate *rezultat negativ,* întrucît ele pot fi consecința unei modificări de prețuri sau al unei dispoziții legale în perioada dintre Bilanțuri.

Acest principiu se referă la socotelile ocazionate de *întocmirea Bilanțului,* ca funcție economică, iar nu la *Contul Bilanț.*

Modul în care se face estimațiunea patrimoniului la Bilanț și a consecințelor sale a dat naștere diferitelor teorii ale Bilanțului.

Cele mai cunoscute sînt :

a) *Teoria statică ;* b) *Teoria dinamică ;* c) *Teoria organică.*

Teoria statică

După teoria statică, Bilanțul este conceput ca mijloc de a determina la anumite date, existența și starea elementelor patrimoniale, față de *Fondul* propriu, distingînd un aspect economic prin calitatea și utilitatea lui, iar altul valoric prin cantitatea și prețuirea elementelor.

Prin Bilanț se face o comparație asupra stării patrimoniului între începutul și sfîrșitul unei perioade de gestiune, fiind în același timp mijloc de determinare a *mijloacelor* față de *sursele atrase.* Diferența între ele ne arată *Fondul* propriu și *Rezultatele.*

Principiile de întocmire a Bilanțului, după teoria statică, constau în determinarea mijloacelor față de modul de constituire, originea și relațiile între ele.

Teoria dinamică

După teoria dinamică, Bilanțul este conceput ca mijloc de determinare periodică a rezultatelor.

Prof. Schmalenbach a fost între primii care a pus problema economicității în perioada de activitate a unei unități economice. El susține că acesta a fost primul semnal de cercetare a Bilanțului și își comutează atenția asupra *exploatării* iar nu asupra *stării* unității economice. Cu ocazia întocmirii Bilanțului se analizează rezultatul exploatării, iar din diferența între *Cost* și *Preț,* se determină rezultatul prin o diferență din estimație, iar nu ca schimb în starea elementelor patrimoniale.

În determinarea rezultatului, el nu se ocupă de beneficiul realizat, ca sumă de rezultate parțiale, ci arată cum să calculăm rezultatele, direct din activitatea economică, prin diferența între situațiuni ce se pot compara.

Prof. W. le Coutre justifică existența Bilanțului dinamic din necesitatea de a scinda în perioade scurte viața economică a unei întreprinderi, deși ea se întinde pe o perioadă lungă. Menirea lui este de a calcula la epoca și pe timpul pentru care se încheie, consumațiuni și prestațiuni ce provin sau privesc și alte perioade.

El arată că economicitatea unei activități nu poate fi determinată decît prin compararea rezultatelor actuale cu cele din trecut. Condiția de a face rezultatele comparabile este de a se folosi principii corespunzătoare, ceea ce a prilejuit multe păreri și discuții. Prof. W. le Coutre mai susține, ca și Schmalenbach, că un *Bilanț* întocmit cu scopul de a determina *averea,* nu poate fi privit în același timp și *Bilanț de stabilit rezultate.* O apropiere între aspectul și funcțiunea acestor două feluri de Bilanț o consideră imposibilă.

Un Bilanț întocmit pentru determinarea rezultatelor arată elemente estimate în condițiuni în care nu poate fi considerat în același timp și Bilanț al averii patrimoniului.

Pentru Bilanțul dinamic se pune întrebarea cum putem trage concluzii privind rezultatele, din evenimente economice care se desfășoară pe o durată de timp mai lungă, cînd nevoia de a le cunoaște și utiliza se ivește la perioade scurte ? Principiile de întocmire a unui bilanț dinamic sînt de a determina criteriile după care putem stabili cît din mijloacele și costurile consumate, trebuie imputate perioadei respective.

Teoria dinamică a fost însușită de mulți autori.

Se susține că teoria dinamică este consecința intervenției autorității de stat în controlul activității economice.

Interesul de a stabili și cunoaște rezultatele activității economice este justificat de necesitatea stabilirii sumelor de virat la bugetul statului, și numai în subsidiar de determinarea stării mijloacelor și a fondurilor proprii, ceea ce a dus la preocuparea întocmirii Bilanțului și pe aceste principii.

Bilanțul încheiat după teoria dinamică este suficient pentru informațiuni asupra raportului de lichiditate, fiecare post fiind considerat ca exprimînd un anumit grad de aproximație.

Teoria organică

Denumirea de *„Teoria organică"* a Bilanțului provine din ideea de a considera pe primul plan menținerea în stare de funcționare a organismului unei unități economice. Ea a fost formulată de

Schmidt (1922)[1] în aceeaşi epocă cu teoria dinamică. Această teorie a fost susţinută şi de Pape, iar mai tîrziu de Prof. Niklisch[2] şi Severing, care au expus-o ca teorie a *Bilanţului Unitar.*

Această teorie pune ca principiu de bază la întocmirea Bilanţului, estimaţiunea elementelor la preţul zilei. Se porneşte de la ideea că bilanţul fiind o prezentare a activului, trebuie să menţină o relaţie între mijloace şi sursa lor actuală.

La întocmirea lui se abandonează principiul estimării mijloacelor după cost, în favoarea estimării reale practicată din momentul întocmirii. O unitate economică există numai prin legătura sa directă şi dependentă cu piaţa. Sub noţiunea de *„preţul pieţii"* se înţelege costul de reprocurare al mijloacelor de pe piaţă.

Se cere conducerii să mai cerceteze cum a evoluat activitatea întreprinderii în legătură cu piaţa, dacă s-au produs schimbări de pe urma cărora s-a îmbunătăţit sau înrăutăţit situaţia sa.

După principiile teoriei organice, rezultatele trebuie analizate şi prin mişcarea generală a pieţii, dacă ele sînt provocate de o conjunctură economică favorabilă sau nefavorabilă.

Teoria organică a Bilanţului este caracterizată prin următoarele patru aspecte :

1) Consideră Bilanţul prin natura şi conţinutul său, o prezentare de mijloace şi surse. Din acest punct de vedere are aspect *static.*

2) Tehnica întocmirii Bilanţului ne permite să avem o situaţie estimativă a mijloacelor şi a rezultatelor, după o poziţie sau alta, în care ne aşezăm.

3) Susţinătorii teoriei organice recomandă ca la întocmirea ambelor Bilanţuri, pentru estimarea mijloacelor, să se aibă în vedere sau condiţiile zilei sau costul de reprocurare. Nu se poate întocmi un Bilanţ real cu două condiţii de estimare.

4) Relaţiile patrimoniului cu piaţa sînt considerate hotărîtoare, în determinarea elementelor de activ şi de pasiv, ca şi în calcularea rezultatelor, care nu pot fi considerate ca definitive decît la lichidare.

Teoria bilanţului organic este în fapt o problemă de estimaţie după *preţul de procurare, preţul zilei, costul de reprocurare* (de înlocuire). sau *preţul de lichidare.*

Din concepţiile diferite formate în jurul Bilanţului, rezultă întrebarea care şi-o pun mulţi cercetători, dacă în primul plan trebuie să considerăm întreprinderea ca stare, sau ca activitate productivă, condiţionată de rezultate.

[1] Prof. Schmidt, F. *Die organische Tageswertbilanz,* 1933, Leipzig.
[2] Prof. Niklisch, *Wirtschaftliche Betriebslehre,* Stuttgart, 1926.

Schmalenbach[1] şi adepţii săi, în concepţia dinamică, consideră pe primul plan activitatea întreprinderii, de ale cărei rezultate depinde existenţa sa.

Credem că întîietatea uneia sau alteia din teorii este numai o chestiune de optică contabilă. Raţiunea de a exista a oricărei unităţi economice care dispune de un patrimoniu este justificată simultan, prin răspunderea atît de starea cît şi de activitatea sa.

Estimaţiunea lipsită de o uniformitate aşa cum se realizează în unităţile capitaliste, dau bilanţului un aspect haotic, făcîndu-l lipsit de orice posibilităţi concludente atît din punct de vedere al conţinutului cît şi al rezultatelor.

Acestea sînt problemele ce se pun cu ocazia întocmirii Bilanţului şi cărora s-a încercat şi se caută şi astăzi a li se da soluţia cea mai corespunzătoare prin diferitele teorii formulate.

6.3. CRITICA TEORIILOR BILANŢULUI

Diversele teorii ale Bilanţului au fost supuse unei minuţioase analize ştiinţifice, din care au rezultat numeroase critici.

Între ele citäm în primul rînd critica făcută teoriei dinamice a Bilanţului, de către Prof. Wilhelm Rieger [2].

Critica se referă atît la principiile de întocmire ale Bilanţului, cît şi la nepreciziunea termenilor de care se folosesc diverşi autori, ca partizani ai diferitelor teorii.

Toate criticile în general se referă la funcţiunea economică a Bilanţului. Evident, ele se referă, ca şi teoriile respective, la bilanţul contabil al unităţilor capitaliste.

Rieger se întreabă care este adevăratul sens al noţiunilor de : *valoare, cheltuială, speze, consumaţie, beneficiu, cîştig* şi *rezultat.* Care din toate acestea sînt noţiuni care ne folosesc la un bilanţ şi dacă toate sînt privite identic de către toţi participanţii la întocmirea unui Bilanţ, în diferitele ipoteze şi teorii după care se conduc la întocmirea lui.

Întocmirea unui bilanţ poate fi privită din două puncte de vedere : a) socoteala prin care se determină periodic rezultatele unei activităţi patrimoniale ; b) socoteala prin care prezentăm starea, din punct de vedere material şi estimativ a unui patrimoniu.

Rieger critică faptul că mulţi din cercetătorii Bilanţului fac eroare în a-i atribui o funcţie „dualistă", astfel ca el să satisfacă,

[1] Prof. dr. Schmalenbach, E. *Dinamiche Bilanz,* Leipzig, 1931.
[2] Rieger Wilhelm, *Schmalenbach, dynamische Bilanz,* Stuttgart, 1936.

în același timp, și scopul de a *determina rezultatele*, și acela de a ne prezenta *starea patrimoniului*. După el, realizarea acestor două scopuri în mod concomitent nu este posibilă. Orice încercare în acest sens de a le îmbina, o califică „neștiințifică", întrucît nu este posibil a determina o imagine justă, în același timp și despre starea unui patrimoniu și despre rezultate, care se pot cunoaște numai cînd unitatea economică este lichidată. Un asemena Bilanț, Rieger îl numește *„Bilanț total"*.

Rieger arată că teoriile asupra Bilanțului s-ar separa numai prin modul diferit de estimare. Dacă modurile de estimare sînt diferite, tot diferite vor fi noțiunile de avere și noțiunile de rezultat, întrucît una este consecința celeilalte.

El se întreabă dacă valoarea de producție (Ertragswert) este tot una cu valoarea averii (Vermögenswert). De exemplu, o mașină de cusut încălțăminte, care a costat 1000 lei, are la Bilanț o estimare prin ea însăși de 1000 lei cît a costat, sau are o estimare diferită, mai mare sau mai mică, prin faptul că se află la o fabrică de încălțăminte unde, dacă ar lipsi, producția ar suferi.

7. CODIFICAREA CONTURILOR. PLANURI DE CONTURI

7.1. CODIFICAREA CONTURILOR

Pentru ușurința și folosirea în mod uniform și rațional a conturilor în contabilitate, avînd în vedere că aproape toate conturile pot fi utilizate de nenumărate ori, cu același conținut, funcțiune și denumire în întreprinderi de aceeași categorie, practica a demonstrat că este util să se unifice denumirile.

Pentru identificarea cu ușurință și preciziune, s-a dat conturilor un simbol cifric, potrivit unui *cod* conceput în acest scop. Prin cod se înțelege o înșiruire ordonată a unei mulțimi de semne, spre a se putea trece dintr-un limbaj în alt limbaj. Prin codificare se mai poate realiza gruparea conturilor prin mijloace electro-mecanice electrovizuale și electronice.

Codificare înseamnă indicarea prin numere sau simboluri cu care se comunică sau se transmit informații într-o formă scurtă. Codul mai servește ca informațiile enunțate în limbaj curent, să fie clasificate după alt limbaj într-o ordine logică.

Prin folosirea codului putem obține :

a) indicațiuni de identificare a elementelor ;

b) indicațiuni cu care definim elementele pentru a verifica rangul lor în clasificare ;

c) descrierea individuală a elementului.

Codurile folosite pot fi *letrice* (literele alfabetului), *numerice* (sistem zecimal) sau combinate.

Prin Cod se mai înțelege o așezare de semne în ordine, pentru o combinație cifrică *binară (formată din bit)*[1]. El este regula de transpunere a unor date dintr-un limbaj în alt limbaj, iar prin decodificare de către primitor, să poată fi reașezate în ordinea lor inițială.

---

[1] *Bit* este denumirea engleză dată convențional de matematicienii englezi John Tuken și Claude Shannon, unui număr binar, alcătuit din cifrele binare „0" și „1". Cifrele zecimale se pot obține cu 4 bits-uri. Denumirea de „bit" provine din cuvintele englezești „binary-digit" (cifră binară).

Codul este deci un sistem de transpunere dintr-un limbaj într-un alt limbaj de semne, litere și cifre între ele, după o „cheie" pentru a fi folosite și transmise de mașini, după adresele din memoria mașinilor.

Pentru mașinile electronice se folosesc nenumărate coduri întocmite pentru benzi din hîrtie sau magnetice, cu 4,5,6,7,8,10,15 și chiar 40 canale.

Prin *bit* se înțelege unitatea numerică generală în care indicațiunea cifrelor „0" reprezintă neimpuls, iar „1" impuls electric, pentru formare de numere binare. Byt (bait) este o noțiune introdusă de firma americană de mașini electronice I.B.M. (International Business Machines) preluată și de ceilalți fabricanți de mașini de calcul electronice, acum admisă universal, pentru prelucrarea datelor în mașini electronice. Prin Byt se înțelege o combinație de 8 Bits, conținînd 1 cifră zecimală, literă de alfabet etc.

Un cod este bun cînd :

— cuprinde în clasificare toate posibilitățile de utilizat în prezent și de lărgire în viitor ;

— permite o diferențiere suficientă în clasificare ;

— este utilizat numai în scopul urmărit, fără a permite și alte posibilități de clasificare.

Prin el se redau în limbaj simbolic, informații așezate în ordine logică relativ la unități, grup, clasă, familie etc.

Între formele de cod mai utilizate menționăm *Codul analitic cu ramificație în scară* (evantai) (v. fig. nr. 4).

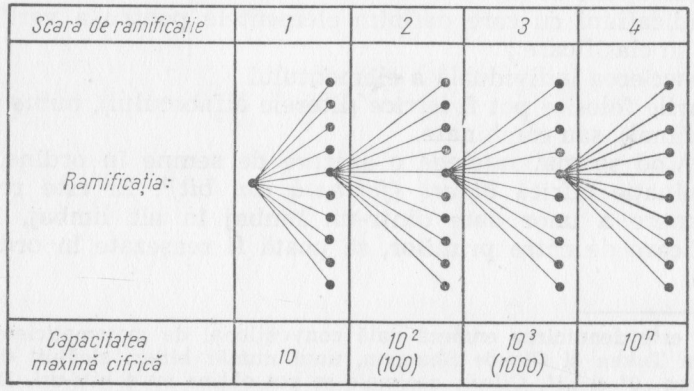


Fig. 4

Decodificare. Pentru orice codificare este necesar un *nomenclator,* care conține atît codul cît și semnificația lui. El trebuie să indice informațiile asupra simbolurilor utilizate și corespondența lor, în limbajul obținut.

Nomenclatorul este un instrument de lucru în diferite grupe sau compartimente, după cum facem gruparea conturilor în *Planuri de conturi.* În general, grupările sînt analogice, după conținut și funcțiune.

Gruparea în categorii (colecții) omogene, se face prin înlănțuirea zecimală. Procedeul constă din analiza verticală și distribuirea sau repartiția orizontală.

De exemplu, în analiza de gradul 1, conturile sînt repartizate în 10 categorii :

Analiza de gradul 2 fiecare categorie este divizată în 10 clase,
Analiza de gradul 3 fiecare clasă este divizată în 10 grupe,
Analiza de gradul 4 fiecare grupă este divizată în 10 familii,
Analiza de gradul 5 fiecare familie este divizată în 10 tipuri.

Gruparea în categorii omogene o mai putem prezenta ca în figura nr. 5

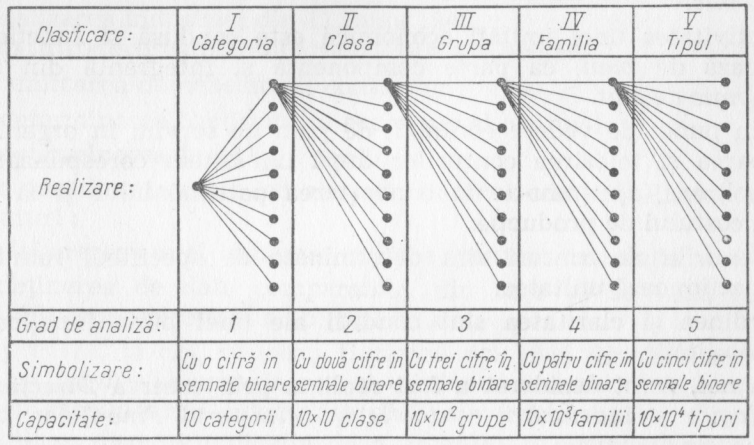


Fig. 5

Codurile trebuie reactivate din timp în timp, dar la intervale cît mai lungi.

Exemplu de codificare a unui cont de tipul 2, familia 4, grupa 1, clasa 6 și categoria 8 va fi simbolizat prin bits cu cifrele : 2, 4, 1, 6, 8 (vezi fig. 6).

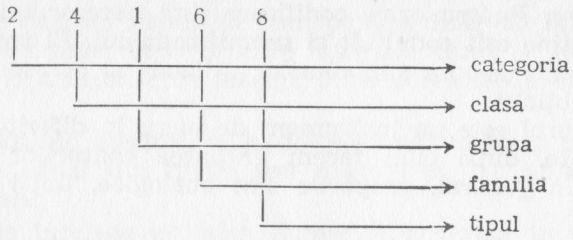


Fig. 6

Contabilitatea construită în acest sistem permite mecanizarea şi automatizarea ei.

7.2. PLANURILE DE CONTURI, ORIGINEA LOR

Viaţa economică în statul socialist este un mecanism complex în care toate ramurile de activitate sînt strîns legate între ele, fiind conduse după directivele unui organism central date prin *Planul economic.*

Activitatea unei unităţi economice este condusă şi funcţionează pe bază de *plan,* ca parte componentă şi integrantă din *Planul economic de stat.*

Din punct de vedere contabil, de plan ne servim în organizarea, gruparea şi folosirea conturilor după un sistem corespunzător de simbolizare, ajutîndu-ne la cunoaşterea patrimoniului şi la calculaţia costului de producţie.

Planurile de conturi sînt determinate de specificul ramurii în care acţionează unitatea.

Ordinea şi claritatea sînt condiţii ale unei bune funcţionări a contabilităţii.

La noi, acest deziderat a fost realizat prin crearea *Direcţiei metodologice şi îndrumării contabile în Ministerul Finanţelor,* cu următoarele atribuţii :

a) să întocmească şi să propună planurile generale de conturi pentru toate ramurile de activitate economică ;

b) să elaboreze instrucţiunile generale şi unitare, de aplicare a acestora ;

c) să dea avizele necesare propunerilor făcute de ministere pentru modificarea şi îmbunătăţirea planurilor de conturi ;

d) să elaboreze schemele unitare ale situaţiilor contabile, Bilanţului, Dărilor de seamă, în colaborare cu Direcţia Centrală de Statistică ;

e) să propună tipizarea formularelor contabile ;

f) să avizeze asupra instrucţiunilor respective şi asupra oricăror altor probleme în legătură cu contabilitatea.

Pentru prima oară se vorbeşte de un „Plan de conturi" în America, în jurul anilor 1850—1860 în activitatea de exploatare a căilor ferate americane.

Procedeul, găsit bun în aceste împrejurări, a fost adoptat la începutul secolului nostru de exploatările mari, pentru a permite organelor fiscale verificarea impunerilor şi modul de calculaţie a rezultatelor.

La început a fost introdus în Germania, apoi în Anglia, U.R.S.S. şi în alte state.

Naţionalizarea de către primul stat socialist — U.R.S.S., a tuturor mijloacelor de producţie, respectiv a întreprinderilor, a impus adoptarea unui *Plan de conturi.*

La noi s-a introdus şi oficializat Planul de conturi, îndată după naţionalizarea industriei din 11 iunie 1948.

Prin introducerea planului de conturi s-a urmărit :

1. unificarea nomenclaturii conturilor ;
2. determinarea conţinutului economic al conturilor ;
3. determinarea funcţiunii conturilor ;
4. determinarea unui loc anumit, fiecărui cont, în Planul unitar de conturi ;
5. elaborarea unei scheme unitare pentru calculaţia costului ;
6. obţinerea de date comparabile, din care să se vadă mersul activităţii economice faţă de planul de stat.

În prezent, la noi, pe baza Hotărîrii nr. 1885 din 20 decembrie 1970, cu privire la organizarea şi conducerea contabilităţii, atribuţiile şi răspunderile conducătorului compartimentului financiar-contabil, se dispune obligaţia de a organiza şi conduce contabilitatea după normele indicate.

Unităţile sînt obligate să folosească contabilitatea în partidă dublă şi să întocmească bilanţuri.

Normele privind contabilitatea tuturor unităţilor socialiste se stabilesc de Ministerul Finanţelor prin instrucţiuni avînd în vedere prevederile acestei Hotărîri.

Ele se referă la :

1. Principii generale privind organizarea contabilității ;
2. Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate ;
3. Formele și modalitatea înregistrărilor în contabilitate ;
4. Secțiunile contabilității ;
5. Inventarierea și Patrimoniul ;
6. Estimarea în Bilanț a elementelor patrimoniale ;
7. Norme cu privire la întocmirea, verificarea, analiza și centralizarea bilanțurilor.

8. FELURI DE CONTABILITATE

În literatura contabilă se vorbește despre feluri, forme, metode și sisteme de contabilitate.

În afară de contabilitatea clasică (dublă), se mai menționează contabilitatea : *simplă, cameralistă, administrativă* sau *bugetară,* iar în literatura italiană se amintește de contabilitatea *statmografică* și *constantă.*

Nevoia de a analiza și memora evenimentele economice în vederea informării, a fost simțită de cînd viața socială și practica schimbului au depășit posibilitățile memoriei umane.

Diferitele feluri de contabilități depind de natura patrimoniului, precum și de scopul lucrativ sau administrativ al unității economice respective.

Contabilitatea fiind condiționată de apartenența și modul de administrare a unui patrimoniu, este numită și *contabilitate patrimonială.*

8.1. CONTABILITATEA DUBLĂ (ÎN PARTIDĂ DUBLĂ)

Contabilitatea *dublă* răspunde necesităților oricărei activități economice.

Contabilitatea în partidă dublă este numită *„dopica“,* sau *„digrafica“,* pentru că orice eveniment este înregistrat simultan în două conturi, în poziții contrarii.

Mai este cunoscută sub numele de „sistem în balanță“. Înregistrarea dublă nu trebuie văzută ca o consecință a contabilității, ci contabilitatea trebuie considerată consecință a necesității de a memora simultan două aspecte contrarii ale evenimentului economic : a) cauza care l-a provocat ; și b) efectul produs.

Folosindu-se de socoteala specifică a contului contabil, contabilitatea memorează în conturi fiecare eveniment economic, ca echivalență în schimb, dîndu-ne posibilitatea ca la anumite intervale

să determinăm patrimoniul, separînd din activitatea economică, rezultatele.

Ca regulă contabilă avem următoarele principii :

a) cine primeşte o valoare, devine *debitor*, faţă de patrimoniu, iar patrimoniul care dă, devine *creditorul* celui care primeşte ;

b) nu se înregistrează nimic în debitul unui cont, fără a înregistra operaţiunea, simultan şi cu aceeaşi sumă, în creditul altui cont.

Considerăm că adaosul *„în partidă dublă"* sau *„digrafică"* la noţiunea de *„contabilitate"* este de prisos. Prin contabilitate nu trebuie înţeles altceva decît contabilitatea în partidă dublă, adică înregistrare simultană în două conturi, iar nu cum se susţine de unii, că se înregistrează în două registre : a) în ordine cronologică, în jurnal, şi b) în ordine sistematică în două conturi din Maestru sau Cartea Mare.

8.2. ALTE FELURI DE CONTABILITATE

O altă formă a contabilităţii este *„Contabilitatea logismografică"*, fiind creată de Giuseppe Cerboni (1827—1917). A fost aplicată pentru prima oară în Italia. [1]

Această formă îşi găseşte aplicarea la unităţi cu activitate administrativă, menţinînd principiile contabilităţii duble.

Cerboni a publicat în 1872, la Florenţa, lucrarea *„La partida doppia sinottica nuova scienza dei conti"*, iar în 1878 la Roma altă lucrare, cu titlul *„Genesi e sviluppe della logismografia"*. Autorul expune în ele principiile acestui fel de contabilitate.

El fixează următoarele reguli ale logismografiei : 1) orice administraţie se referă la o cantitate de patrimoniu şi o unitate economică. Ea are un proprietar (subiect de patrimoniu) care dispune de ea în mod absolut, sau prin reprezentanţă ; 2) nu se creează cont debitor, fără unul imediat creditor sau viceversa ; 3) proprietarul este creditorul mijloacelor (activului) şi debitorul obligaţiunilor (pasivului), spre deosebire de agenţi şi corespondenţi ; 4) Fondul sau Capitalul (averea netă), nu se modifică decît cu pierderea sau beneficiul.

Logismografia are ca scop : 1. cunoaşterea şi estimarea materiei de administrat ; 2. prevederea sistemului de funcţionare administrativă şi înregistrarea faptelor (evenimentelor) ; 3. estimarea şi înregistrarea titlurilor de credit.

[1] Prof. Carlo Dompé. *Manuale del Ragioniere.* Milano, p. 317.

Înregistrarea foloseşte două feluri de conturi : a) contul patrimonial ; şi b) conturile agenţilor aparţinînd unităţii economice.

Sistemul logismografic creat de Cerboni răspunde scopului dublu urmărit de oricare unitate economică fără scop lucrativ. Ţine socoteala atît a substanţei de avere, cît şi a mijloacelor financiare ale administraţiei (venituri şi cheltuieli).

Logismografia consideră procesul economic : 1) din punct de vedere al proprietarului unităţii economice ; şi 2) al întreprinderii (agenzia) sau al administratorului unităţii economice, reprezentat prin agenţii care răspund de avere, sau prin corespondenţii din afară.

Azi, Logismografia nu se mai bucură din punct de vedere practic de aceeaşi apreciere ca în secolul trecut. Ea a fost înlocuită de contabilitatea clasică. Prezintă totuşi un important interes ştiinţific, prin concepţia imprimată de Cerboni.

Contabilitatea cameralistă

Oricine administrează fonduri realizate din contribuţia cetăţenilor în gospodăria publică, este ţinut să dea colectivităţii o socoteală. Din această nevoie de a justifica modul cum s-au administrat fondurile publice, s-a născut un gen de socoteală, care nu era nici atît de simplă, ca în faza primitivă, dar nici atît de sistematizată ca în contabilitatea dublă.

Acest fel de socoteală era cunoscut sub numele de contabilitate cameralistă [1].

Dompé o consideră ca variantă a contabilităţii *simple*, aplicată la administraţia publică.

Contabilitatea cameralistă este considerată contabilitatea Administraţiei comunale, germane şi austriece [2].

Cei care au practicat-o arată că în conturi se înregistra izvorul de venituri, ca : *impozite, taxe* etc., precum şi diferenţa între ce trebuie şi ce s-a încasat reprezintă *rămăşiţa de încasat.* Sectorul operaţiunilor de casă se numea *contabilitate în bani,* iar al operaţiunilor cu materiale, *contabilitate în materiale.* Fiecare sector era o contabilitate de sine stătătoare.

[1] Denumirea se presupune că vine de la cuvîntul „Kamera" sau „Kamara" unde pe vremuri se strîngeau veniturile în natură ale Domnitorilor. Din ele se plăteau, tot în natură, soldele miliţienilor, care făceau paza personală, şi lefurile funcţionarilor aflaţi în serviciul cetăţii sau al statului.

[2] v. Grünholz, F. Articolul *Buchhaltungsformen,* în H. W. der Betriebswirtschaft. Niklisch, vol. II, p. 123

Pentru încasări şi plăţi se ţinea un registru *Jurnal de casă* din care operaţiunile erau apoi extrase în conturile din *Maestrul cameral.*

Debitul rămăşiţelor din anii precedenţi şi din impunerile curente rezultă din inventar. Înregistrările se făceau numai în partea stîngă a conturilor, fără a se mai înregistra şi pe partea dreaptă a vreunui alt cont. Realizările se înregistrau pe partea dreaptă a conturilor de Cheltuieli, şi pe partea stîngă a Jurnalului de Casă.

Cameralistica arată numai relaţiile ce izvorau din drepturi şi obligaţiuni faţă de autorităţile statului, pe baza bugetului. Fiecare cont din Maestru cuprinde atît constatări cît şi realizări.

Acest fel de contabilitate, deoarece nu putea răspunde nevoilor unei unităţi economice cu scop lucrativ, a avut aplicaţiune numai în *Administraţia publică* a comunelor şi satelor.

Ca formă de contabilitate, ea apare ca un sistem necomplet, fiind lipsită de elementele unei contabilităţi ştiinţifice.

Contabilitatea statmografică

Contabilitatea statmografică a fost creată şi definită de autorul său Prof. *Commendatore Emanuele Pisani* (fost director al Academiei de Comerţ din Bari) ca o variantă a contabilităţii clasice.

Socoteala averii (substanţei), ca patrimoniu permanent şi socoteala de venituri şi cheltuieli ca patrimoniu periodic, erau ţinute în forma tabelară.

Statmografia înlătură abstracţiunile logismografiei şi personificarea conturilor. Construită pe concepţia materialistă a conturilor, făcea posibilă orice dezvoltare, simplificînd în acelaşi timp munca aparatului contabil. Statmografia, ca şi logismografia, realizează aceeaşi socoteală a administraţiei publice, prin înregistrarea raporturilor între autorităţile ordonatoare şi cele executoare.

Statmografia este definită *„o metodă de înregistrare sinoptică"*, sintetică şi analitică a echilibrului antitetic-specific conturilor de activ şi pasiv şi al relaţiilor juridice într-o unitate economică.

Statmografia stabileşte o antiteză între mişcările de avere cu caracter integral şi diferenţial de administraţie, făcînd posibilă un fel de socoteală a averii şi a administraţiei.

Proprietarul este reprezentat prin conturile de avere curată, iar organele administrative (consignatarii) prin conturile Casa şi gestionari ai altor mijloace.

Jurnalul statmografic oglindeşte elementele cuprinse în orice contabilitate bugetară completă, cu prevederi şi constatări.

Înregistrările din Jurnal sînt trecute în *Cartea Mare* (Libro dei bilanci analitici), ţinute cu debit şi credit (intrări şi ieşiri) ca şi în contabilitatea dublă.

Statmografia ţine socoteala unei operaţiuni după dubla sa relaţie de cauză şi efect. Face astfel posibilă construirea unui patrat (matrice), din care deducem că ea trebuie privită ca o metodă contabilă completă.

Între logismografie şi statmografie s-a născut o luptă de principiu, provocînd dezbateri ştiinţifice demne de relevat.

Logismografia oferea avantaje unităţilor economice mari, prin posibilitatea de a utiliza diviziunea muncii în mod nelimitat.

Atît logismografia, cît şi statmografia ţineau socoteala averii şi a modului de comportare a organelor administrative, în ce priveşte averea şi răspunderile agenţilor.

Logismografia prezenta antiteza între proprietar şi întreprindere (administraţie), pe cînd statmografia cunoştea numai o antiteză din schimbările în avere, faţă de rezultatele economice. Jurnalul conţinea coloane speciale atît pentru Casa cît şi pentru celelalte elemente de avere, datorii, creanţe, rezultate economice, capital, venituri şi cheltuieli, prevederi, constatări şi realizări. Din el se mai putea obţine o situaţie a posturilor din Buget, în fazele lor de prevedere, constatare şi realizare, pe cînd logismografia ne arată în coloanele sale numai o perspectivă a stării economice şi juridice, nu şi socotelile bugetului.

Contabilitate simplă

În trecut, notările din activitatea economică se limitau numai la evenimente născute din relaţiunile cu terţii. Ele erau simple notări făcute nesistematizat privind drepturi şi obligaţiuni, cu scopul de a nu fi uitate la scadenţe şi pentru a cunoaşte totalitatea lor.

Sînt autori care susţin că aşa-numita *„partida simpla"* se referă numai la mişcările de valori materiale, ca operaţiuni *permutative între stările de debit şi de credit*, faţă de corespondenţi şi consignatari, spre deosebire de înregistrarea în *„partidă dublă"*, care ţine seama de operaţiunile *modificative, privind aspectul integral al patrimoniului.*

Léautey susţine cu drept cuvînt că nu are sens ca *înregistrările simple să fie numite „Contabilitate"*. Nu se foloseşte de conturi pentru a memora evenimentele economice considerate ca unitate de contrarii. După el, *contabilitatea nu poate fi simplă, ci numai dublă.*

Unii autori o numesc *„simplă"*, pentru că se limitează la simple notări de acte administrative, ale unei unități economice. „Dubla" conține gîndirea logică și forma științifică, prin care se dă o siguranță, în special din punct de vedere al controlului.

Înregistrarea variațiunilor în drepturi, obligațiuni sau chiar în substanță, poate, la sfîrșitul unei perioade comparată cu efectele altei perioade din exercițiul precedent, să ne arate *beneficiul* sau *paguba* suferită, fără însă a cunoaște nici cauzele, nici izvoarele acelor rezultate.

Înregistrările în partidă simplă, se referă la valoarea mărfurilor, drepturilor și obligațiunilor, creditorilor și debitorilor corespondenți. Numerarul se trece în socoteală sub titlul *„Casa"*, folosind expresiile *„plătit"*, *„vîndut"*, *„cumpărat"* etc. Operațiunile cu termen se notează cu indicația *„de primit"*, urmată de numele celui care datorează. Pentru cumpărările sau obligațiunile pe termen se folosește *„de plătit"*, cu indicațiunea persoanei creditoare.

Pentru închidere se determină solduri, din socoteala fiecărui cont, fără legătură între ele. Rezultatul operațiunilor îl putem obține din confruntarea inventarului final, cu inventarul inițial, iar rezultatul net îl obținem scăzînd cheltuielile din venitul brut etc.

Acest fel de socoteală se practică astăzi numai pentru anumite operațiuni, în cadrul întreprinderilor în care evenimentele economice nu sînt memorate în contabilitatea în partidă dublă.

Nefiind guvernată de principiul dialectic al *unității contrariilor*, se limitează la înregistrarea numai a cîte unei singure categorii de elemente, de exemplu a substanței, separate de cele juridice, al creanțelor și datoriilor, și a celor economice ca rezultat.

Deși nu cuprinde toate elementele patrimoniale, totuși ea poate aduce servicii acolo unde nu găsim necesară memorarea sau informarea asupra tuturor elementelor.

Întrucît nu înregistrează schimburile patrimoniale în totalitatea lor, nici nu separă rezultatele din activitatea gestionară, nu poate să dea o imagine integrală asupra unui patrimoniu și asupra evenimentelor petrecute în el.

Întrucît este lipsită de principiile științifice ale sistemului de *socoteli în partidă dublă*, i se contestă dreptul de a purta numele de „contabilitate".

Contabilitatea constantă

Gomberg, profesînd în Elveția, a avut prilejul să cunoască o altă metodă de contabilitate, concepută de F. Hügli, fost contabil șef al Cantonului elvețian Berna. Metoda lui, numită *„contabilitate constantă"* a fost aplicată în administrația Cantonului Berna, încă din anul 1871.

Construită pe principiul contabilității duble, prin ea se pot ține socotelile elementelor statistice (substanță), juridice (drepturi și obligațiuni) și economice (fond propriu și rezultate). Ea pune față în față veniturile și cheltuielile bugetare constatate și realizate.

În contabilitatea constantă, conturile folosesc aceeași antiteză, în înregistrarea evenimentelor economice, ca și contabilitatea clasică (dublă).

Înregistrările se fac în trei grupe de conturi :

1. De administrare (mijloace).
2. De casă (încasări și plăți).
3. De compensare sau lichidare, prin care se face legătura între grupe.

Printr-un cont de *compensare* se înregistrează acele operațiuni care egalează sau compensează o contra-prestație.

În administrație, toate operațiunile sînt dictate printr-un plan general numit *Buget*.

Contul *Casa* se opune tuturor celorlalte conturi ale substanței de avere, realizînd prin ele un control în grupa conturilor administrative.

Hügli obține pe cale simplificată, aceleași rezultate contabile ca și Cerboni, evitînd aparatul complicat al logismografiei. Gruparea în conturile : Casa, Administrative și de Compensare, înlesnește punerea față în față a *veniturilor* și *cheltuielilor* constatate și realizate.

Contul *Drepturi de Activ* înregistrează în Debit creanțele scadente, iar în credit creanțele încasate.

Contul *Obligațiuni de Pasiv* înregistrează în credit datoriile scadente, iar în debit datoriile plătite. Soldul arată totalul datoriilor scadente și nelichidate sau al restanțelor de cheltuieli.

Hügli numește metoda sa *„Contabilitatea constantă"*, fiindcă relațiile între conturi rămîn întotdeauna neschimbate. Contabilitatea constantă nu poate da singură o socoteală a prevederilor, ca Logismografia și Statmografia.

8.3. CONTABILITATEA ÎN ADMINISTRAȚIA STATULUI (BUGETARĂ)

Principiile contabilității folosite cu bune rezultate în administrația unităților economice cu scop lucrativ și-au găsit aplicare cu mult înainte în administrația de stat.

În unele state, pînă în secolul nostru, Contabilitatea publică memora evenimente în legătură cu Bugetul statului și executarea lui. În altele, mai ales în zilele noastre, memorează și evenimente ce privesc patrimoniul public.

Contabilitatea gospodăriei publice, deși este o practică destul de veche, în unele cetăți a fost introdusă abia în Evul Mediu. Azi s-a generalizat ca idee, dar nu s-a uniformizat ca metodă. Fiecare stat folosește sisteme și principii diferite, unele mai științifice, altele mai empirice.

Între sistemele practicate, părerea unanimă este că acelea adoptate de statul italian și de Confederația cantoanelor elvețiene, sînt construite pe principiul contabilității duble.

Contabilitatea statului italian a fost organizată de Cerboni, pe metoda Legismografică, iar a statului cantonal elvețian de Hügli pe metoda Contabilității Constante.

Contabilitatea statului italian a fost concepută ca a unui organ central al Administrației publice. Legiferată în 1869, i se precizează rolul de a memora și descrie chiar în rezumat, evenimentele economice și financiare din patrimoniul public, cu așezarea impozitelor, perceperea veniturilor și efectuarea cheltuielilor, în limitele fixate prin buget.

Prin organizarea contabilității statului, s-au desemnat și atribuțiunile Curții de conturi, cu verificarea și judecarea actelor ordonanțate. Actele administrative le ordonă și le execută statul, pe răspunderea sa proprie.

Contabilitatea publică a apărut din nevoia unei țineri sistematice a socotelilor referitoare numai la acest patrimoniu, în cele trei faze de *prevedere, constatare* și *realizare*.

Pentru patrimoniul permanent (avere publică) a fost nevoie de conturi de *Avere-substanță,* Drepturi și Obligațiuni.

După o lungă experiență, s-a dovedit că metodele de socoteală (contabile) din unitățile economice particulare, se puteau adapta și la contabilitatea statului.

În urma studiilor făcute de prof. Besta și d'Alvise, în 1904, s-a introdus la stat contabilitatea în partidă dublă, care da posibilitatea să se țină concomitent socoteala atît în administrarea averii (a mijloacelor permanente), cît și în administrația Bugetului (a mijloacelor periodice).

În contabilitatea publică (bugetară) se înregistrează atît veniturile cît și cheltuielile unei unități, sau ale statului, înscrise în Buget, care are funcția documentului *Inventar de deschidere,* din contabilitatea patrimonială. Din el se înregistrează la conturile respective de venituri și cheltuieli bugetare din contabilitate, prin

contul Bilanț de deschidere, toate valorile care se manipulează prin Buget.

Diferențele care se ivesc în perioada exercițiului administrativ, sînt înregistrate în *Contul de gestiune,* privind acel exercițiu. În el sînt înregistrate diferențele, atît la venituri cît și la cheltuieli. El funcționează după regula contului de Beneficii și Pierderi, diferențele fiind reportate în exercițiul următor. Manipularea fondurilor se face prin Contul *Tezaur.* Diferențele preluate din contul de Gestiune, sînt înregistrate în contul Bilanț de închidere, în care se preiau sumele conturilor *Venituri (realizări)* și *Cheltuieli (realizări).* În cele din urmă, acestea sînt închise prin *Contul de Gestiune,* ca *excedent* sau *deficit.*

Pe baza datelor contabile, la sfîrșitul anului se întocmește o *Dare de seamă,* și odată cu *Bilanțul,* un cont al rezultatelor numit *Cont de gestiune.*

9. TEORIA MULȚIMILOR ȘI TEORIA INFORMAȚIEI ÎN CONTABILITATE

9.1. TEORIA MULȚIMILOR [1]

a) Elementele patrimoniale considerate mulțimi

Orice unitate economică poate fi considerată un *„cîmp de mulțimi evenimente"*, iar contabilitatea un *„sistem de memorare" asupra „evenimentelor"* care provoacă mișcare și transformare asupra stării mulțimilor de elemente ce aparțin acestui cîmp.

Vom considera elementele din patrimoniu socotite prin conturi ca *„Mulțimi"*, iar totalitatea elementelor patrimoniale ca *„mulțime de mulțimi"*.

Mulțimea se caracterizează ca o colecție de obiective sau evenimente, care se disting prin numărare și grupare, ca fiind de același fel, avînd proprietate comună. Fiecare mulțime corespunde diferitelor conturi. Prin teoria mulțimilor se poate explica foarte bine atît teoretic cît și faptic mecanismul funcționării contului Bilanț „B", ca mulțime de mulțimi „A", echivalente cu „P" și a celorlalte conturi, de exemplu : *Materiale, Mărfuri, Furnizori, Casa* etc., pe care le putem considera și simboliza ca mulțimi de „A" adică Activ, sau de „P", adică Pasiv.

Dacă „a" aparține ca element mulțimii „A", această relație o prezentăm simbolic „a" $\in$ „A", adică „a" aparține sau face parte din mulțimea „A", sau „p" $\in$ „P" elementul „p" aparține mulțimii „P". Cînd elementul „p" nu aparține mulțimii „A", simbolizăm „p" $\notin$ „A". Evenimentele care acționează asupra cîmpului format din mulțimile „A" și „P", simbolizat cu „B" adică Bilanțul, cuprinde elementele de Activ „A" și elementele de Pasiv „P". Două

[1] De teoria mulțimilor s-a ocupat la început (1943) matematicianul N. Wiener, iar mai tîrziu Claude Shannon.

mulțimi „A" și „P" sînt echivalente, dacă sumele elementelor ce compun pe fiecare din ele, sînt egale.

Amîndouă fiind echivalente ne dau $[(A+P)] \approx B$ (Bilanț). Cînd „a" este conținut în „A" avem „a" $\subset$ „A", sau „p" $\subset$ „P". Acestea sînt numite relații de incluziune. Cînd „a" nu face parte din „P" avem „P" $\not\subset$ „a", numite relații de excluziune.

Cîmpul sau clasa conturilor de Bilanț îl simbolizăm cu „B", care mai poate fi considerată *mulțime de mulțimi*. Mulțimea conturilor de Activ o simbolizăm cu „A", iar mulțimea conturilor de Pasiv o simbolizăm cu „P". Pentru ca „A" și „P" să constituie un Bilanț „B", trebuie ca $A \approx P$.

Elementele sau părțile mulțimii $A = (a+b+c+d+e+f+g+h+i+k)$ și ale mulțimii $P = (m+n+o+p+r+s+t+u+v+z)$ trebuie să fie echivalente adică $\{A \approx P\}$ pentru formarea lui „B".

O clasă sau o mulțime este constituită numai atunci cînd se cunosc elementele ce le cuprinde, sau din care este alcătuită. Orice element trebuie să aparțină unei clase. El poate constitui o mulțime, putînd fi reprezentat prin termenii a,b,c etc.

Dacă doi termeni indică obiecte de același fel și exprimate în unități monetare cu același denominator comun, se spune că sînt egale și se arată cu semnul $=$.

Dacă termenii sau mulțimile sînt echivalente, se indică cu semnul $\approx$. Cînd nu sînt egale se arată cu semnul $\neq$, iar neechivalente cu semnul $\not\approx$.

Dacă considerăm dulapul ca obiect de mobilă, iar scaunul un alt obiect de mobilă, vom avea mulțimea „M" mobilă, din care m_1 dulap, iar m_2 scaun.

Pentru contabilitate putem folosi ca simbolizări :

„B" reprezentînd mulțimea elementelor ca obiecte de Bilanț formată din elementele *Activ* „A" și *Pasiv* „P" ca echivalente

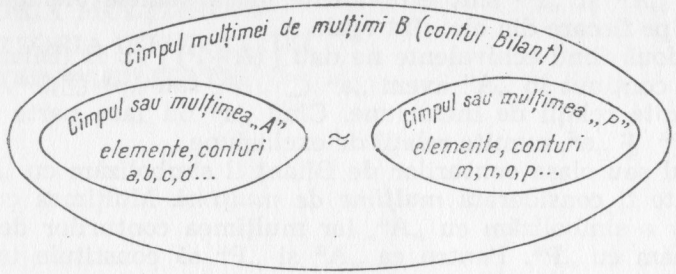
„A" reprezentînd mulțimea elementelor ca obiecte de Activ formată din conturile de Activ („a,b,c"...) sau : a_1 a_2 a_3....

„P" reprezentînd mulțimea elementelor ca obiecte de Pasiv, formată din conturile de Pasiv („p", „r", „s"...) sau p_1 p_2 p_3...

Dacă presupunem că „a" este un cont care aparține mulțimii „A" (activ), iar „p" mulțimii „P" (pasiv), atunci notăm „a" $\in$ „A" sau „p" $\in$ „P".

Dacă „a" nu aparține lui „P" notăm „a" $\notin$ „P".

Dacă avem cîmpul conturilor de Activ „A" constituit din conturile (elementele) a, b, c ..... j și Cîmpul conturilor de Pasiv „P" din conturile m, n, o, p, r, s, t, u, z, relația lor poate fi reprezentată ca în figura nr. 7.



sau $A\{a,b,c...\} \approx \{m,n,o,p...\}$ P

sau „B" cuprinde pe „A" ≈ „P"

Fig. 7

Contul Bilanț „B" poate fi considerat mulțime de mulțimi, format din mulțimea „A" (activ) și mulțimea „P" (pasiv), și fiecare din ele formată din mulțimi $A_1A_2...$ sau $P_1P_2...$, iar fiecare din acestea din mulțimi a_1, $a_2...$ sau p_1, $p_2...$ etc.

În contabilitate, orice eveniment produce o mișcare bipolară în patrimoniu și dă naștere la două socoteli memorate după principiul *contologic**. Ele pot fi : elemente sau conturi de aceeași mulțime, fie din „A" sau din „P", sau între conturi aparținînd ambelor mulțimi, dar avînd funcțiuni contrarii. În contabilitate am arătat că socoteala sau contul fiecărui element funcționează pe două poziții contrarii de debit și credit.

Cînd evenimentul produce modificare între conturi din același cîmp de mulțimi, numai din „A" sau numai din „P", formula contabilă va fi :

$$\{A_a\}\ 500 \approx \{A_c\}\ 500$$

Evenimentele „a" și „c" nu produc nici o modificare în totalul activului și nici în totalul patrimoniului. Evenimentul reprezintă numai un transfer în cadrul mulțimii {A} între elementele „a" și „c". Cu cît se micșorează un cont de activ din „A" tot atît crește un alt cont de activ din „A". Totalul cîmpului „A" rămîne neschimbat.

Cînd modificarea se produce în două cîmpuri de mulțimi, în „A" și în „P", formula contabilă va fi :

$$\{A_a\}\ 500 = \{A\varnothing\}\ \left(\begin{matrix}\text{mulțime}\\ \text{vidă}\end{matrix}\right) \approx \{P\varnothing\}\ \left(\begin{matrix}\text{mulțime}\\ \text{vidă}\end{matrix}\right) = \{P_n\}\ 500$$

* Contologica înseamnă gîndirea logică asupra evenimentului economic memorat de contabilitate în forma specifică a contului contabil.

Evenimentul provocînd schimbarea în ambele cîmpuri de mulțimi, aceste cîmpuri se vor prezenta :

$$\{A \pm\}\ 500 \approx \{P \mp\}\ 500.$$

Orice eveniment economic fiind unitate de contrarii este indicat prin semnul $\Leftrightarrow$.

Să presupunem că din cîmpul mulțimii $\{A\}_{1400}$ fac parte conturile :

$$\{a.\ 400,\ \ b.\ 700,\ \ c.\ 300\} = \{A\}_{1400}$$

Orice schimbare între conturile din mulțimea {A} per total, o lasă neschimbată.

Dacă evenimentul a provocat schimbare cu 150 lei între conturile „a" și „c", formula contabilă va fi :

$$\{a_{250};\ b_{700},\ c_{450}\} = \{A\}\ 1400 \approx \{p.\ 600,\ r.\ 500,\ s.\ 300\} = \{P\}\ 1400$$

Cercetările făcute în legătură cu mecanizarea și automatizarea calculelor economice de gestiune în ultimele două decenii, fac ca teoria mulțimilor și teoria informațiilor să-și găsească o largă aplicare în contabilitate.

9.2. TEORIA INFORMAȚIEI

Informația trebuie privită, în sensul comun, ca știre despre un eveniment, iar în sensul științific, ca sistem de transmitere prin reprezentări simbolice. Prin ea cunoaștem conținutul unui mesaj care se poate măsura. O informație este primită atunci cînd luăm cunoștință de un eveniment, lucru etc., despre care pînă atunci nu aveam cunoștință. Toată viața omenească, de toate zilele, se bazează pe un schimb permanent și reciproc de informații pe care le primim din mediul înconjurător prin organele noastre senzitive. O definiție a informației mai avem și din faptul că este un suport al cunoștințelor și comunicațiilor umane, un fapt elementar prezentîndu-se sub forma unui ansamblu de elemente numerice, alfabetice și chiar simbolice.

Orice formă organizată de activitate nu este posibilă fără a dispune de un sistem organizat de informații și fără să facem să circule, adică să existe un schimb de informații.

Teoria informației[1] se ocupă de studierea modului de primire, prelucrare, conservare și transmitere a informațiilor. Ca și teoria

[1] De teoria informației s-a ocupat la începutul secolului, matematicianul german G. Cantor, iar la jumătatea acestui secol Claude Shannon și A. Hincin.

mulțimilor, face parte din teoria generală a sistemelor. Au caractere comune, fiind matematice. Utilizează un cod și au structură complexă. Apariția și așezarea informației în rîndul marilor teorii matematice ale timpului poate fi localizată în jurul anilor 1948—1950.

Deși teoria informațiilor are un trecut scurt de două decenii, totuși dezvoltarea și importanța contabilității, prin cantitatea mare de informații asupra evenimentelor economice care trebuie culese, recepționate, prelucrate și păstrate sau transmise, preocupări care au fost și rămîn de domeniul contabilității, justifică motivul pentru care teoria informației este atît de strîns legată de contabilitate.

În procesul transmiterii și recepției de informații, un rol important îl au *semnalele*. Acestea sînt manifestări fizice care materializează mesajele. Între mesaj și semnale există o corespondență bine stabilită.

De exemplu, pentru întocmirea și transmiterea de informații printr-un mesaj, în contabilitate ne folosim de semne, care reprezintă evenimentele ce aduc modificări în cîmpurile de mulțimi. Rezultă că informația contabilă este un tip particular de relații între procesele materiale și că nu ar putea exista în afara acestor procese.

Dacă considerăm că elementele a_1, a_2,...a_i sînt conturi în care ținem socoteala mijloacelor și drepturilor și că ele formează mulțimea „A", iar elementele p_1, p_2... p_j sînt conturi pentru socoteala de surse și formează mulțimea „P", prin stabilirea relației contabile între ele rezultă că

$$\{A\} - \{P\} = 0 \text{ (zero) după cum și } \{P\} - \{A\} = 0 \text{ (zero)}$$

$$\text{sau că } \{A\,(a—i) \approx (p — j)\,P\}$$

Avînd în vedere că după teoria mulțimilor, putem folosi în expunerea unei mulțimi litere și cifre, că evenimentele economice fiind expresie de cantități, pot fi exprimate prin cifre, că cifrele se pot transmite printr-un purtător de informație cu ajutorul unui cod, dintr-un loc în altul ca informații, că ele pot fi decodificate și interpretate ca mesaje primite, și că mașinile electronice prelucrează, memorează și informează despre asemenea mesaje, folosind codificarea cu ajutorul unui limbaj electronic format din bytes [1],

[1] *Byte*. O combinație de 8 Bits, conține 1 cifră zecimală, un semn alfanumeric, sau o expresie binară.

putem foarte bine concepe posibilitatea de automatizare a contabilității cu ajutorul mașinilor electronice.

Iată cum se poate concepe o asemenea posibilitate.

Fiecare din semne reprezintă un element de informație exprimat, verbal, optic, sau pe orice altă cale, printr-un canal de transmisie la un destinatar receptor.

O informație este transmisă printr-o grupare de impulsuri electrice care alcătuiesc un alfabet, sau un sistem de numerație cu ajutorul a două cifre : „1" și „o", marcate sau obținute prin impuls și absența impulsului, pe bază de cod în diferitele canale ale suportului de informații.

Iată cum se scriu cifrele și literele în sistemul binar (v. fig. 8 de pe pagina 124).

Notă. În canalul 5 se execută automat perforația (impulsia) pentru controlul de paritate. În afară de cifre și litere, codul mai cuprinde și alte combinații de perforări (impulsii) utilizate pentru semne și comenzi funcționale.

În mesajul contabil „vîndut marfă contra numerar de 100 lei", informația va fi :

Cod 4 (cont casa), Cod 5 (cont marfă), 100 lei (suma se memorează o dată pentru ambele conturi) prin codul respectiv.

În acest exemplu am simbolizat pe baza codului fixat :

Contul Casa codificat cu 4 în poziția de debit D.

Contul Marfă codificat cu 5 în poziția de credit C.

Pentru informarea și memorarea unui eveniment contabil sînt indispensabili *trei* indicatori :

1) Denumirea elementului a cărui socoteală o ținem, adică numele contului ;

2) Poziția în care se găsește față de elementul opus în echivalența de schimb a evenimentului care provoacă mișcarea și memorarea ;

3) Suma în unități monetare la care sînt estimate elementele.

Ea trebuie să fie aceeași, avînd în vedere principiile egalității, echivalenței și simultaneității în schimb, practicat în contabilitate.

Ar fi mai necesară ca indicațiune : numărul documentului întocmit, ca justificare a memorării și mijloc de identificare a operațiunii între cele două conturi.

Privită din punct de vedere geometric, informația mai poate fi concepută ca un sistem de socoteală determinat și exprimat de trei vectori (vector vertical „Cod D", vector orizontal „Cont C", vector

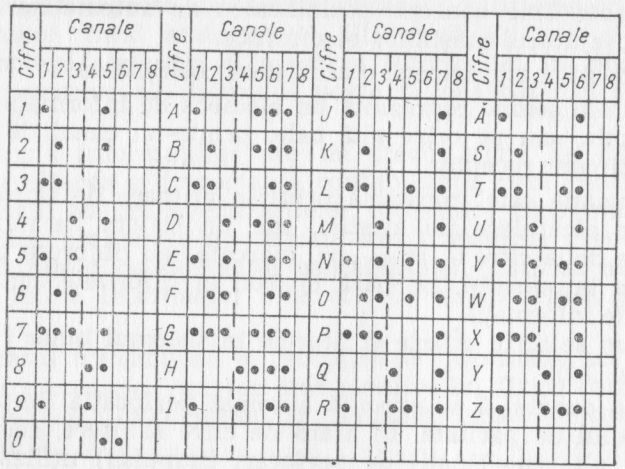


Fig. 8

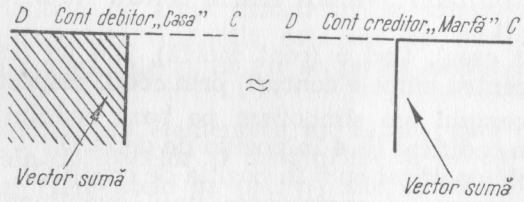


Fig. 9

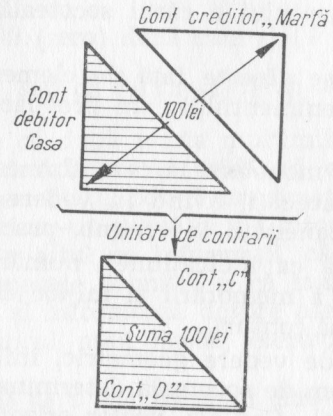


Fig. 10

diagonală valabil ambelor conturi „suma"), fiecare avînd potențialul corespunzător.

Prin faptul că evenimentul economic trebuie privit ca un tot, deci considerat contabil o unitate de contrarii, în cazul exemplului unei vînzări de marfă, memorarea contabilă se face în : debitul contului „Casa", creditul contului „Marfă", cu 100 lei, aceasta poate fi reprezentată grafic după concepția geometrică astfel cum rezultă din figurile 9 și 10 de la pagina 124.

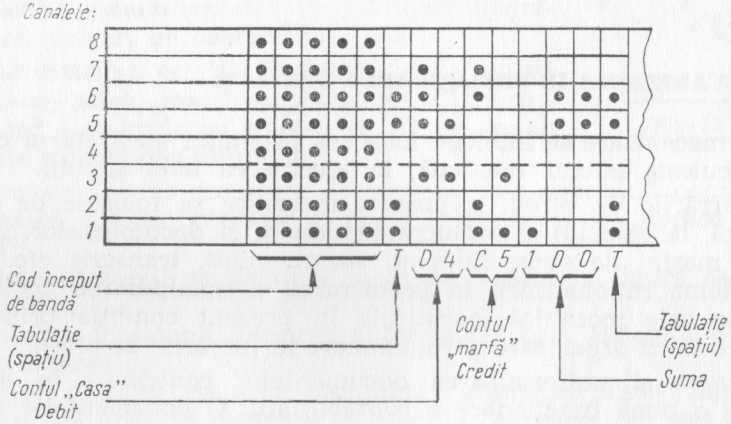


Fig. 11

Această informație, transpusă în bandă perforată sau magnetică cu 8 canale, apare în felul arătat în figura 11.

Prelucrarea informației este definită de cei mai mulți autori ca un mod în care, pornind de la informațiile de bază, se pot obține informații despre rezultat.

Informatica este tehnica prelucrării logice și automate a informațiilor [1]

[1] Jean Boulanger. *Informatique et administration de l'entreprise.* Paris, 1970.

10. MECANIZAREA, AUTOMATIZAREA ŞI CIBERNETICA ÎN CONTABILITATE

10.1. MECANIZAREA ÎN PRELUCRAREA DATELOR

Prin mecanizare se înţelege folosirea maşinilor cu ajutorul cărora se înlocuieşte munca manuală, în efectuarea unei acţiuni.

În lucrările de birou, mijloacele mecanice se folosesc de peste un secol, la calculul şi prelucrarea datelor şi documentelor. Astfel avem : maşini de scris, calculat, sortat, cules, transcris etc.

Problema raţionalizării în prelucrarea şi manipularea documentelor pe cale mecanică, constituie în prezent condiţia principală pentru o bună organizare şi funcţionare în lucrările de birou.

Tipizarea şi uniformizarea documentelor contribuie în acelaşi timp la o bună funcţionare a contabilităţii. O documentaţie întocmită corect şi prelucrată în timp util ajută la obţinerea de indicatori care să informeze şi să orienteze just conducerea, în activitatea sa economică.

Contabilitatea sprijinită pe documentaţie, fiind mijlocul principal de informare despre starea unităţii economice, contribuie la consolidarea autonomiei gestionare, prin o supraveghere riguroasă şi un control scrupulos al operaţiunilor de care răspund personal atît executanţii cît şi conducătorii, într-un cuvînt asigură menţinerea integrală a patrimoniului unităţii economice.

Rolul important al documentului constă în vehicularea informaţiilor în contabilitate şi în dovada realităţii evenimentului pe care l-a memorat.

În ultimele decenii s-a introdus pe o scară largă prelucrarea automată a datelor din documentele contabile.

Prin *automatizare* se înţeleg acele acţiuni prin care se urmăreşte executarea de lucrări, fără ajutorul omului sau cu ajutorul său redus, operaţii contabile informaţionale sau materiale, industriale sau administrative, care mai înainte erau executate manual, cu

condiţia ca aceste transformări să aibă ca scop un progres tehnic, economic sau social.

O atenţie deosebită trebuie acordată, în caz de mecanizare, adaptării documentelor la condiţiile de lucru ale maşinii. Orice socoteală economică se memorează în contabilitate pe bază de documente într-o formulă contabilă, cu aspect algebric sau geometric. Socoteala mai poate fi prezentată şi în formă de matrice. Din această cauză, memorarea contabilă în această formă mai poartă denumirea de contabilitate *matricală* sau, vulgar, de *contabilitate şah.*

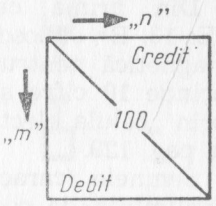


Fig. 12

Cînd matricea este în unghiuri drepte, ne dă tipul m=n, adică „matricea pătratică". Cînd rîndurile „m" sînt egale cu coloanele „n", se spune că ea este pătrată de ordinul „n".

Fiecare eveniment economic dă naştere la o socoteală contabilă. Se spune că el este „bipolar" şi poate fi memorat în *„dopica contologică"*[1].

Matricea contabilă se prezintă în modul arătat în figura de mai sus (Fig. 12).

Cibernetica înseamnă folosirea autoreglării, prin sistemul de conexiune inversă.

Ea este definită ca acea disciplină ştiinţifică care caută şi analizează, ca apoi, să compare în mediile complexe, vii sau neînsufleţite, structuri abstracte şi relaţii funcţionale, degajate de suportul lor material, mai ales acelea care au rol de comandă şi reglare, folosindu-se de teoria informaţiei şi inspirate din observarea mecanismelor fiinţelor vii. Executarea are loc în patru faze : să găsească, să analizeze, să compare degajat de suportul său material structuri abstracte, şi să informeze despre relaţiile funcţionale.

10.2. ÎNTOCMIREA ŞI CITIREA AUTOMATĂ A DOCUMENTELOR

Pentru a mări eficienţa lucrărilor contabile, în ultimul timp s-a putut trece la întocmirea mecanică şi citirea automată a documentelor cu ajutorul unor maşini care imprimă şi pot recunoaşte cifrele, literele etc. În acest scop, semnele grafice sînt formate din linii drepte, numite *„caractere stilizate"*. (Experienţa a arătat că

[1] Dopica contologică înseamnă un sistem de memorare în care folosim conturile contabile, concomitent şi simultan două conturi.

în general din timpul necesar prelucrării informațiilor, citirea și introducerea lor în mașină reprezintă circa 50%, lucrul mașinii 20%, iar imprimarea rezultatelor circa 30%.)

Caracterele stilizate sînt de două categorii :

— după forma lor exterioară de prezentare și

— după structura lor interioară.

Din prima categorie fac parte caracterele magnetice cod „E. 13. B" cunoscute și sub numele de sistem M.I.C.R. (imprimarea magnetică pentru identificarea caracterelor). Sistemul M.I.C.R. cuprinde 10 cifre și 6 semne, care pot fi citite cu ochiul liber sau prin „celula electronică". Acestea au forma arătată în figura 13 de la pag. 129.

Semnele (caracterele) din a doua categorie sînt cunoscute sub denumirea de codul „C.M.C.7". Fiecare simbol este constituit din 7 bare verticale, de mărimi și distanțe variabile. Se imprimă cu cerneală magnetică, astfel :

— cifrele, cu două intervale mari și 4 mici ;

— literele alfabetului cu 5 intervale mici și unul mare, sau 3 mici și 3 mari, prezentate ca în figura 14 de la pag. 129.

Imprimarea cu cerneală magnetică a elementelor pe documente se face pe unul sau două rînduri. Fiecare rînd cuprinde între 55—64 de semne (caractere).

Fiindcă documentele conțin atît elemente fixe cît și variabile, cele fixe sînt imprimate cu cerneală magnetică odată cu tipărirea lor. Elementele variabile se imprimă în momentul întocmirii documentului, cu ajutorul „imprimatorului de caractere cu cerneală magnetică".

Citirea documentelor se face cu aparate speciale construite în acest scop. Înainte de citire, documentele sînt trecute pe sub un cap de magnetizare (pentru a putea fi citite datorită cîmpului magnetic pe care îl conțin).

Caracterele stilizate imprimate cu cerneală obișnuită se prezintă ca în figura 15 de la pag. 129.

Pînă în prezent s-a reușit să se imprime pe documente cu asemenea caractere, numai cifre.

Citirea documentelor se realizează de aparate prevăzute cu celule fotoelectrice.

Citirea documentelor se realizează de aparate prevăzute cu clanșează pentru fiecare verticală un impuls electric. Astfel, mașina poate interpreta și traduce în mod corect cifrele sau semnele imprimate.

Prin folosirea de caractere stilizate, elementele documentelor pot fi prelucrate automat. Folosind aceste caractere sînt înlăturate gre-

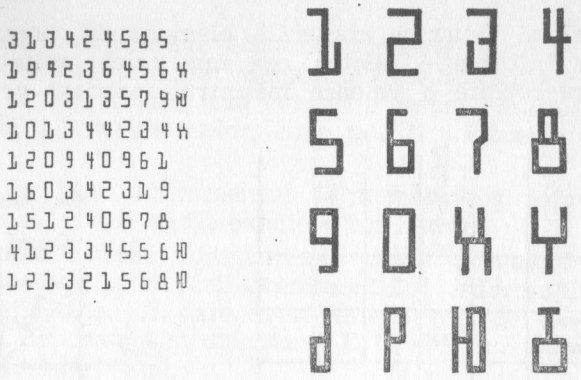


Fig. 13

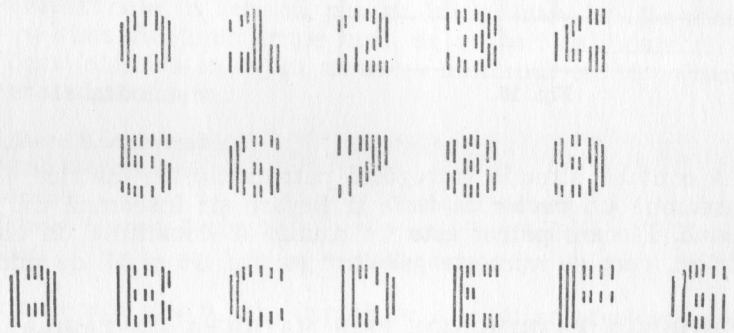


Fig. 14

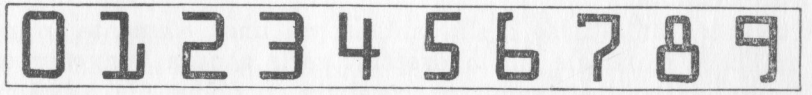


Fig. 15

șelile ce ar putea avea loc cînd prelucrarea elementelor documentelor s-ar face manual.

Evenimentele de aceeași structură pot fi grupate însă și într-o sumă, iar așezarea lor se poate face într-un pătrat (matrice).

Acolo unde contabilizarea sumei unui eveniment economic se face la un cont debitor ce se află într-o coloană și la un cont creditor ce se află pe un rînd, locul unde se întretaie poate fi consi-

derat un pătrat (matrice contabilă elementară), acesta devenind purtător de informație pentru cea mai mică unitate contabilă. Astfel, ea reprezintă o valoare înăuntrul matricei generale, care

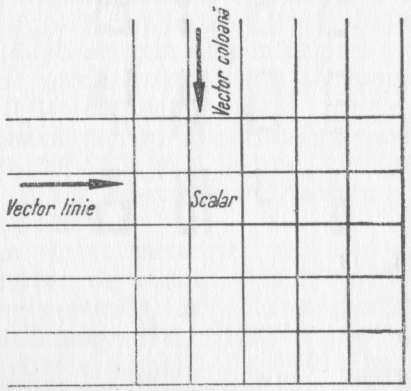


Fig. 16

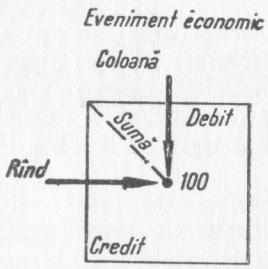


Fig. 17

exprimă contabil situația întregului patrimoniu. În matrice, fiecare rînd înseamnă un *vector în linie* și fiecare șir înseamnă un *vector în coloană*. Fiecare pătrat este un număr și constituie un element al matricei, care se numește „skalar" (v. fig. 16 și 17 de mai sus).

10.3. CONTROLUL PATRIMONIAL PRIN MATRICEA CONTABILĂ

Orice unitate economică se distinge prin patrimoniul său, care se poate delimita.

Activitatea unității se desfășoară asupra unor elemente formate din mijloace materiale și din drepturi reale asupra bunurilor care alcătuiesc *activul* patrimoniului, corelativ cu obligațiile, adică răspunderea lui pentru tot ce datorează celor din afară, care alcătuiesc *pasivul*.

Patrimoniul este un tot unitar, format din o masă de bunuri, de drepturi și de obligațiuni, putînd fi divizată în grupe, fiecare avînd un regim juridic propriu.

Activitatea economică ce se petrece în cadrul unui patrimoniu alcătuiește un lanț de evenimente economice, ca : dare-primire, transformare de materie, creare sau modificare de utilități, prestare sau folosire de servicii etc., toate în vederea unui rezultat.

Pentru fiecare eveniment economic trebuie întocmit un document. Toate documentele sînt memorate de contabilitate sub forma de cont. Ea ne informează, prin conturile respective, despre memorarea regulată a evenimentelor, care pot fi : intrare, ieșire sau transformare.

Contabilitatea fiind instrumentul de memorare și informare, trebuie ca informațiile sale să fie exacte și imediate.

Întrucît contabilitatea înregistrează după document peste un timp din momentul producerii evenimentului, informațiile obținute nu mai sînt eficiente, din care cauză este nevoie de un instrument de *informare*, de *control* și *orientare*. El trebuie să fie exact, operativ și ușor de interpretat.

El poate fi conceput într-o formă matriceală potrivit modelului de la pag. 132 (Fig. 18). Este necesar ca toate documentele, înainte de a fi repartizate în servicii pentru înregistrare, să fie mai întîi sortate pe simbolul unor grupe mari de conturi debitoare și creditoare. Vom folosi ca exemplu matricea alăturată cu 10 coloane, cu următoarea simbolizare :

0. Mijloace fixe, Investiții.
1. Mijloace de rulment.
2. Materiale
3. Mijloace bănești, Decontări
4. Salarii
5. Producție
6. Produse
7. Clienți, Debitori
8. Furnizori, Creditori
9. Fonduri

Pentru fiecare grupă care capătă un simbol se afectează cîte un rînd pentru sumele debitoare, și cîte o coloană pentru sumele creditoare.

Suma privind atît contul debitor cît și contul creditor corespondent se înscrie o singură dată în matricea respectivă a grupei căreia îi aparține, la poziția unde se întretaie rîndul contului creditor cu coloana contului debitor. (A se vedea în matricea dată ca exemplu.)

Exemplu. Unitatea „X" începe activitatea cu un patrimoniu inventariat în ziua de 1...197.. :

PASIV (sursa activului)	9 Font Statal	16.062.-	
	8. Furnizori, Creditori	275.-	16.337-
ACTIV (mijloace existente).	0 Mijloace fixe	15.000.-	
	2 Materii, materiale	438	
	3 Mijl. bănești. Decont	575,5	
	6 Produse finite	296.-	
	7 Clienți. Debitori	27,5	16.337

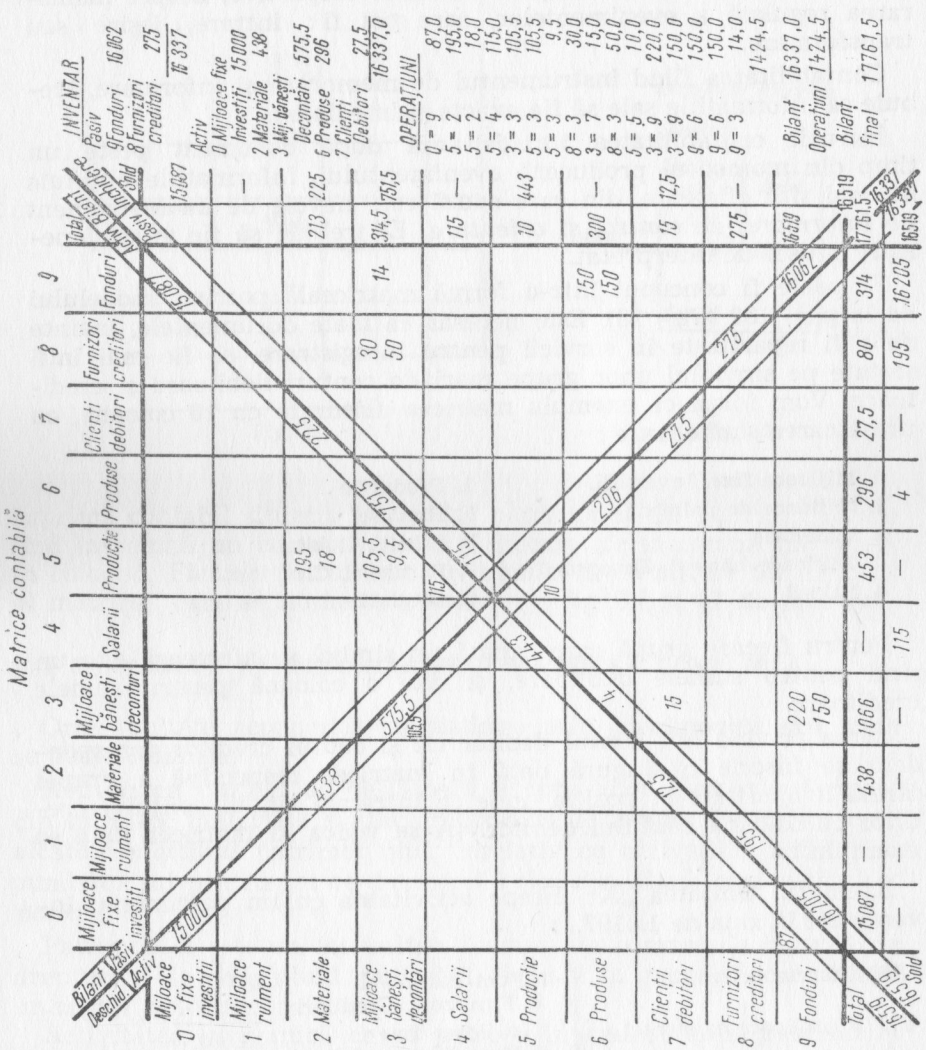


Fig. 18

Unitatea face următoarele operaţiuni, memorate conform documentelor :

	suma lei	simbol d	după	docum. c
1) Recepţionează Mijl. fixe	87.-	0		9
2) Dă în fabricaţie materiale	195.-	5		2
3) Consumă combust. în fabric.	18.-	5		2
4) Salarii cuvenite person.	115.-	5		4
5) Ridicat numerar din Bancă	105,5	3		3
6) Plătit salarii	105,5	3		3
cu reţineri	9,5	3		3
7) Rambursat împrumut	30.-	8		3
8) Clientul depune la Bancă	15.-	3		7
9) Achitat furnizor	50.-	8		3
10) Obţinut semifabr. din produse	10.-	5		5
11) Livrat produse	220.-	3		9
12) idem	150.-	3		9
13) Primit împr. Bancă	150.-	9		6
14) Încasat factură	150.-	9		6
15) Impozit plătit	14.-	9		3
	1.424,5			

În matricea contabilă se memorează mai întîi inventarul şi apoi mişcarea. Existentul la Bilanţ se înscrie în dreptul fiecărui cont pe diagonala de la stînga la dreapta, în fiecare matrice, la întretăierea rîndurilor aferente conturilor debitoare cu coloanele conturilor creditoare.

Sumele înscrise în fiecare pătrat, citite în coloană verticală, ne arată totalul din debit al contului. Suma înscrisă pe un rînd orizontal indică totalul creditului. Pentru a controla imediat regulata memorare în conturi pe prima diagonală de la stînga la dreapta (Bilanţ de deschidere), vom avea înscrise în fiecare pătrat, sumele găsite la inventar şi memorate în Bilanţul de deschidere. Pe o parte a diagonalei vom cunoaşte activul, iar pe partea opusă vom avea pasivul. Acestora li se adaugă sumele din operaţiuni din debit. La sumele din pasiv se adaugă creditul. Astfel obţinem totalul sumelor din debit şi din credit. Dacă pentru fiecare rînd şi coloană facem diferenţa între orizontal şi vertical, obţinem soldul fiecărui cont care se înscrie pe a doua diagonală de la dreapta la stînga (Bilanţ de închidere), unde găsim soldul final. El este de activ în debit, şi de pasiv în credit, prezentîndu-se în poziţie inversă Bilanţului de deschidere. Toate soldurile din a doua diagonală de activ şi de pasiv, sînt cele care alcătuiesc Bilanţul de închidere.

Acest procedeu permite controlul unei regulate memorări a elementelor patrimoniale, a memorării şi transmiterii informaţiilor, obţinute din contabilitate.

Detaliile contabile se pot primi ulterior, cu condiția ca ele să corespundă sumelor și soldurilor atătate de matrice.

Această construcție înlătură greutățile și întîrzierea de care ne lovim în metoda contabilă clasică. În prezent, de la înregistrarea în conturi pînă la întocmirea unei situații pe întregul patrimoniu, este necesară o perioadă lungă, ceea ce face ca informațiile obținute să nu prezinte interes operativ.

Procedeul propus se pretează a fi mecanizat sau chiar automatizat, cu condiția ca toate documentele, imediat după întocmire, să fie trimise la stația de mecanizare sau automatizare pentru totalizare.

Informațiile pot fi transmise scriptic sau vizual conducătorului de unitate, astfel ca acesta să se poată orienta exact și imediat în activitatea întreprinderii.

10.4. MICROFILMAREA

Creșterea continuă a volumului de operațiuni ridică problema spațiului arhivar pentru a asigura conservarea în ordine a documentelor, pentru un număr de ani, și a permite cercetarea lor cu ușurință. Rezolvarea acestei probleme a fost găsită în *„filmare"* și *„microfilmare"* a documentelor. Unele state au pășit la legiferarea sa.

Denumirea de microfilm provine de la imaginea documentului fotografiat pe un film, în dimensiuni microscopice.

Microfilmarea utilizată în unele țări se obține cu ajutorul unor aparate fotografice speciale. Filmele utilizate au dimensiuni milimetrice.

În lățimea filmului poate fi fixată imaginea documentului, iar dacă este necesar, alăturat și aceea a verso-ului.

Microfilmele developate se păstrează în sertare sau fișiere metalice, pentru a fi ferite de foc sau de degradare.

Documentele a căror imagine a fost fixată pe microfilm pot fi cercetate prin proiectarea lor pe un ecran, sau prin efectuarea după ele, de fotocopii.

Pentru folosirea microfilmării sînt necesare două categorii de aparate, unul cu ajutorul căruia se fotografiază documentele și altul pentru proiecție sau de mărit, cu scopul de a fi citite.

Camerele aparatelor cu ajutorul cărora se realizează microfilmele sînt : *statice* și *dinamice*.

Cu ajutorul camerelor dinamice, fotografierea documentelor se face pe bandă rulantă. Mișcarea documentelor cu ajutorul benzii

este sincronizată cu aceea a filmului în aparatul de filmat.

Aparatele moderne sînt prevăzute cu dispozitiv avertizor vizual și acustic, pentru sesizarea terminării filmului. În practică se folosesc două feluri de filme : a) film de citit cu ochiul liber, și b) microfilm, pe un film lat de 35 mm, care cuprinde 25 imagini în lățime, iar pe un film de 6 m încap 191 000 imagini [1].

Prin faptul că microfilmele sînt clasate și păstrate în bobine, plicuri etc., aceasta constituie o greutate în manipulare. Pentru înlăturarea acestor greutăți, se folosește fișa cu ferestre pentru clișeele microfilmului ca în figura 19.

O metodă superioară pentru păstrarea și cercetarea clișeelor este a folosirii cartelelor de carton suport pentru clișeele microfilmelor, cu marginile perforate, cum se arată în figura 20.

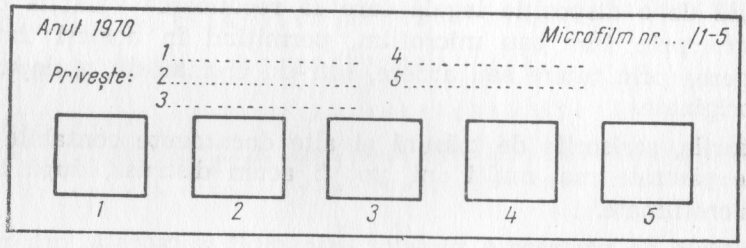


Fig. 19

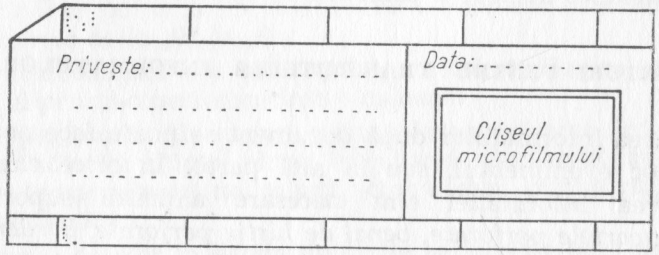


Fig. 20

* O arhivă conținînd 4 000 kg documente, după filmare va cîntări 4 kg, iar după microfilmare, circa 200 g.

Documentele prin care se face dovada manipulării sumelor de bani, pe lîngă faptul că se microfilmează, mai sînt păstrate şi în original în arhivă potrivit termenelor legale, avînd în vedere că prin microfilme nu se poate face dovada filigranului hîrtiei speciale din care aceste documente sînt confecţionate etc.

Pentru protejare, documentele se acoperă cu un strat subţire de material plastic transparent, operaţie care poartă numele de „plastifierea documentelor".

Avantajul microfilmării este că în documentele microfilmate, după fotografiere nu se mai poate face nici o modificare prin ştersături sau răzături.

Introducerea în practică a microfilmării documentelor este condiţionată de o dispoziţie legală care să recunoască valabilă documentarea prin film sau microfilm, permiţînd în acelaşi timp şi distrugerea prin topire sau ardere, într-un crematoriu, a documentelor originale.

Facturile, scrisorile de trăsură şi alte documente contabile care trebuie păstrate mai mulţi ani pot fi acum distruse, după ce au fost microfilmate.

Suprafaţa de păstrare a pieselor este mult micşorată, ori, rezultînd o economie de 99% din spaţiul necesar depozitării. Pe lîngă economia de spaţiu, se realizează şi o mare economie de timp, pentru manipularea lor.

Casarea sau arderea documentelor originale se face numai după ce în prealabil s-a făcut o confruntare între film şi document.

10.5. SUPORTURI PENTRU TRANSMITEREA INFORMAŢIILOR

Pelucrarea informaţiilor după document se poate face acolo unde a avut loc evenimentul, sau în altă parte. În orice caz, pentru transmiterea informaţiei sînt necesare anumite suporturi, de exemplu : *cartele perforate, benzi de hîrtie perforate, borderouri sau documente, imprimate cu caractere stilizate, benzi magnetice, fire telex,* sau *unde de telegrafie fără fir* (prin relee).

Informaţiile după documente pot fi citite automat de către maşinile respective.

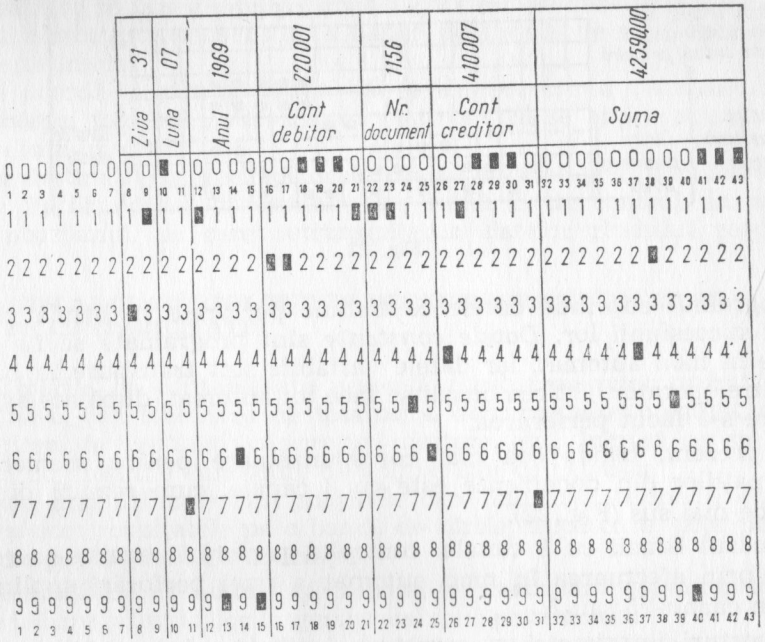


Fig. 21

Informaţia se transpune în suportul său, potrivit anumitor coduri [1]

Cartela perforată. Cartela perforată este o bucată de carton dreptunghiulară ca în figura de mai sus (Fig. 21).

O cartelă are tipărite pe suprafaţa sa 10 rînduri de cifre. Pe fiecare rînd se pot afla 45, 80 sau 90 de coloane. Fiecare coloană conţine cifrele de la „0" la „9".

Fiecărui document i se afectează o cartelă, şi fiecărei cifre poziţionarea ei printr-o perforare într-o coloană.

Banda perforată. Alt suport pentru înmagazinarea informaţiilor, mult răspîndit în ultimul timp, este banda perforată, avînd capacitate de înmagazinare nelimitată, cost redus, transportul cu uşurinţă la distanţă etc.

Perforarea datelor în banda de hîrtie se face pe bază de *program* şi *cod.*

[1] Prin cod se înţelege exprimarea despre o informaţie, prin simboluri cifrice, letrice (scrise, perforate, optice sau auditive).

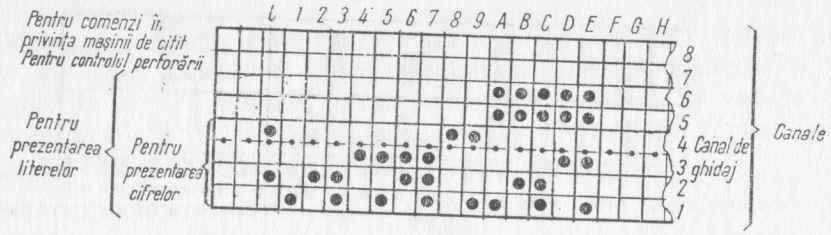


Fig. 22

Programul cuprinde datele ce trebuie perforate în bandă și ordinea succesiunii lor. *Datele constante* sînt programate să fie perforate în mod automat, iar datele variabile sînt transpuse în bandă de către operator. Citirea benzii se face tot automat, după același cod în care s-a făcut perforarea.

În prezent, banda cea mai corespunzătoare pentru memorarea informațiilor din documente este cu 8 canale, cum rezultă din figura de mai sus (Fig. 22).

În cazul benzii cu 8 canale, controlul perforării exacte se realizează prin efectuarea în mod automat a unei perforări suplimentare în canalul 5 sau 7.

Suporturi imprimate cu caractere stilizate. Informațiile pot fi transmise la distanță în vederea prelucrării lor și prin mijlocul borderourilor, recapitulațiilor etc. Elementele documentelor se imprimă cu *caractere stilizate*, prin panglică, la mașina de scris sau de adunat. Folosirea acestui mijloc permite controlul vizual.

Banda magnetică este o panglică fabricată din material plastic, acoperită de un strat subțire din oxid de fier.

Informațiile se înregistrează pe bandă prin mijlocul impulsurilor electrice, citirea făcîndu-se automat, cu viteză foarte mare.

Aparatele telex. Pentru transmiterea informațiilor la distanță, se pot folosi aparate telex (teleimprimatoare).

La un asemenea aparat nu se poate efectua concomitent transmiterea și recepția de informații.

Prin folosirea teleimprimatorului, se realizează în scris transmiterea informației la distanță, convorbiri sub formă de întrebări și răspunsuri etc. Transmiterea și recepția la aceste aparate se poate face printr-o bandă de 5 canale.

Radio-relee. În ultimul timp se folosește și transmiterea informațiilor prin radio-relee (telegrafie fără fir). Transmiterea informațiilor se face pe baza benzii perforate, pe care postul de destinație o recepționează tot pe o bandă perforată, pe care apoi o convertește în clar.

Se acordă o atenție deosebită sosirii corecte a informațiilor la destinație, folosind *„numărul de control"*. El se obține adunînd datele dintr-un rînd.

La destinație se verifică dacă totalul obținut prin cumularea datelor fiecărui rînd corespunde cu numărul de control. În caz de neconcordanță, se cere retransmiterea datelor rîndului respectiv.

10.6. UTILAJ CLASIC FOLOSIT ÎN MECANIZAREA LUCRĂRILOR DE CONTABILITATE

Lucrările de contabilitate necesită efectuarea unor operații pregătitoare, ca : stabilirea de totaluri a documentelor cumulative, înmulțirea de cantități cu prețuri unitare etc., lucrări ce se realizează cu mașinile cunoscute de adunat sau de calculat.

Cele mai utilizate sînt mașinile care imprimă termenii operațiilor și scot rezultatele pe o bandă de hîrtie, după care, prin punctaj, erorile pot fi găsite cu ușurință.

Cu mașinile de adunat și calculat se realizează așa-numita *mica mecanizare* a lucrărilor în gestiunea unui patrimoniu.

După natura acestor lucrări, ele sînt considerate ca necesare, auxiliare sau pregătitoare.

Cu mașinile de care ne folosim la mecanizarea lucrărilor pentru contabilitate, se execută memorarea informațiilor după datele din documente, în conturi. Ele au posibilitatea să adune sau să scadă sume pe rînd, obținînd solduri, sau pe coloane, obținînd totalul mișcării.

Pentru facturi se folosesc *mașinile de facturat*, care pot efectua operațiuni de adunare, scădere și înmulțire.

Mașinile folosite la mecanizarea lucrărilor pentru contabilitate, mașinile de facturat etc., cînd sînt prevăzute cu perforator de bandă, de cartele etc., pentru ca anumite lucrări să poate fi întocmite automat la un centru electronic, aceste mașini constituie *„aparatura terminală"*.

Cu ajutorul mașinilor pentru facturat și contabilizat, se realizează așa-numita *mecanizare mijlocie*.

La întocmirea lucrărilor contabilo-statistice, pentru a folosi mașinile cu cartele perforate, datele din documente trebuie transpuse în prealabil în cartele, controlate, și apoi trecute la un *„sortator"*, care le clasează pe categorii sau pe conturi.

După sortare, cartelele sînt trecute la maşina de tabulat (tabulator), care efectuează calculele pe baza datelor perforate, imprimînd pe hîrtie datele şi rezultatul din prelucrarea lor.

Cu ajutorul maşinilor statistico-contabile, se realizează aşa-numita *înaltă mecanizare*.

Nevoia de prelucrare şi înregistrare într-un timp scurt a datelor unui volum mare de documente, pe profiluri variate şi complexe, a impus automatizarea lucrărilor informaţionale pentru statistică, contabilitate, planificare etc.

10.7. FOLOSIREA TEHNICII ELECTROTEHNICE ÎN CONTABILITATE

Calculatorul electronic (ordinatorul) este acel ansamblu de maşini, instalat pentru prelucrarea electronică a informaţiilor. El este comandat automat, printr-un program dinainte întocmit şi înregistrat într-unul din dispozitivele sale. Prin folosirea calculatorului electronic lucrările contabile trec în faza automatizării.

Automatizarea cuprinde acţiuni ce urmează să fie executate fără ajutorul omului, sau cu ajutorul său redus. Operaţiile materiale sau informaţionale, de natură industrială sau administrativă care înainte erau executate de om, acum sînt făcute automat, cu condiţia ca această transformare să însemne un progres tehnic economic sau social.

Deşi pînă în prezent nu se poate vorbi de *„automatizarea contabilităţii"*, putem însă vorbi de prelucrarea mecanică sau automată a datelor după unele documente pentru contabilitate care reprezintă *„sectoare"* în cadrul activităţii contabile.

În vederea prelucrării automate a informaţiilor, calculatorul electronic este înzestrat cu un ansamblu de dispozitive formate din *unitatea centrală* şi *unităţi periferice*, destinate să alimenteze cu date şi să redea rezultatele obţinute de unitatea centrală.

Unitatea centrală este formată din : dispozitivul de comandă, memoria internă, unitatea aritmetică şi logică, de prelucrare a informaţiilor.

Unităţile periferice sînt constituite din dispozitivele de intrare a informaţiilor şi de ieşire a rezultatelor, cum şi din memoriile externe.

Memoria înmagazinează datele necesare, în vederea prelucrării lor şi rezultatele obţinute în urma prelucrărilor efectuate. Informaţiile sînt stocate în memorie, de unde sînt transferate în dispozitivul aritmetic şi logic.

Memoriile sînt dispozitive construite pe principiul magnetic, care au posibilitatea de a înmagazina informaţiile.

Prin dispozitivele de comandă se realizează citirea programului, interpretarea instrucţiunilor, darea comenzilor în vederea executării lucrărilor. Calculatorul electronic clasează (sortează), compară, calculează şi stochează în memorie informaţiile.

Pentru rezolvarea unei probleme la calculatorul electronic este necesară elaborarea unor serii de lucrări care trebuie să se succeadă într-o anumită ordine, astfel :

1. *Definirea problemei* care constă în analizarea ei la diferite nivele cu descrierea lucrărilor, individualizarea lor şi culegerea informaţiilor necesare, precum şi luarea deciziilor în privinţa operaţiilor ce trebuie realizate.

Definirea unei probleme constă în a decide ce operaţiuni sînt necesare pentru a o rezolva.

Pentru definirea problemei :

— se întocmeşte lista instrucţiunilor care arată operaţiunile ce trebuie executate şi

— se urmăreşte înlănţuirea ce trebuie să existe în succesiunea operaţiunilor de executat (schema logică).

2. *Programarea problemei*, care constă în scrierea pe hîrtie a programului ce trebuie executat, acesta fiind constituit dintr-o serie de instrucţiuni care indică în mod precis şi exact executarea fiecărei operaţiuni, în rezolvarea problemei.

3. *Executarea problemei* constă în realizarea operaţiunilor ce au fost prevăzute prin programare în vederea rezolvării problemei. În momentul în care se efectuează operaţia, se realizează executarea rezolvării problemei.

Informaţiile din documente, pentru a fi memorate în conturi, trebuie transpuse în limbajul calculatorului electronic, cu ajutorul maşinilor terminale, în suporturi (în cartele sau benzi de hîrtie perforate, benzi magnetice sau pe hîrtie cu caractere stilizate).

La maşinile terminale se obţine concomitent şi borderoul cu datele din documente, care ţine loc de jurnal.

Suporturile se trimit la calculatorul electronic pentru prelucrarea informaţiilor pe care le conţin (stocare, sortare, calcul).

Oricare ar fi suportul de intrare sau de ieşire pentru informaţiile ce se prelucrează la calculatorul electronic, ele trebuie să parcurgă următoarele faze :

— codificarea, care constă în preluarea datelor pe un suport acceptat de calculator (cartelă, bandă perforată etc.) ;

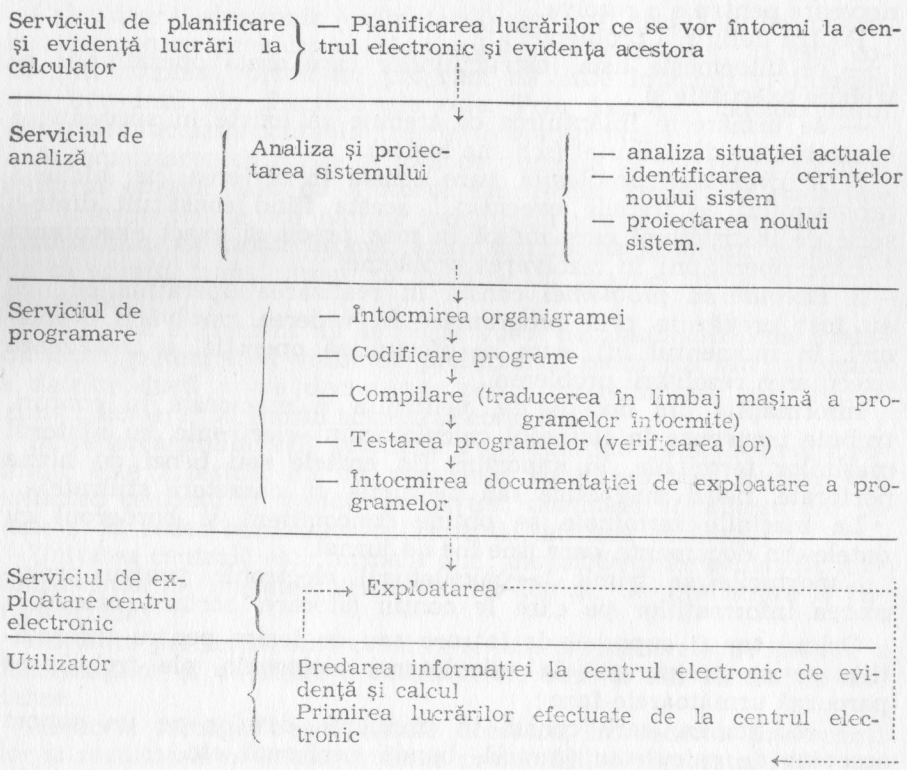
— verificarea privind exactitatea informaţiilor transpuse în în suport, listarea erorilor, corectarea lor şi introducerea informaţiilor corectate în secvenţa lor normală (în bandă sau discul magnetic) ;

— ordonarea informațiilor în bandă sau discul magnetic, după anumite coduri (de exemplu, în ordinea secvenței simbolurilor conturilor) ;

— interclasarea informațiilor ordonate, cu acelea din fișierul existent pe bandă sau discul magnetic conținînd soldurile din ziua precedentă ale conturilor care sînt ordonate după același cod ca și mișcarea zilnică a conturilor ;

— realizarea, cu ajutorul imprimantei calculatorului electronic, a conturilor, extraselor de cont etc., care conțin atît soldul precedent, mișcarea debit, mișcarea credit, cît și soldul nou.

Este de arătat că, în general, întocmirea lucrărilor la un centru electronic de evidență și calcul este organizată după cum urmează :



Datele pot fi transmise de pe locurile de muncă, după cum am mai arătat, prin fir telefonic, aparat telex, video-terminale, telegrafie fără fir etc.

Superioritatea calculatoarelor electronice constă în capacitatea considerabilă pe care o au de a înregistra, calcula, păstra și reda un volum nelimitat de informații, cu o viteză extrem de mare, în efectuarea operațiunilor de transferare, clasare, selectare, comparare, calcul al operațiunilor cu o viteză foarte mare într-un timp foarte scurt, precum și în posibilitățile de prelucrare integrală a informațiilor.

În prelucrarea automată a datelor, este de arătat că se folosesc doi termeni de origine engleză „input" „output" (înseamnă introducere de date și scoatere de date).

Referindu-ne la conturi, acești doi termeni sînt utilizați în loc de „debit" și „credit".

La conturile de pasiv, termenul „input" reprezintă introducerea de date, ce se trec în partea dreaptă a contului, iar „output", scoaterea de date, ce se trec în partea stîngă a contului.

Folosind această terminologie, conturile de activ au „input" în stînga și „output" în dreapta, iar cele de pasiv, „input" în dreapta și „output" în stînga.

În acest mod, în conturi, indiferent dacă sînt de activ sau de pasiv, intrările cît și soldurile apar numai în partea input-ului (intrărilor). Pentru a ști după sold natura contului, dacă este de activ sau de pasiv, e necesar ca în cazul conturilor de activ să se precizeze „sold input stînga", iar a celor de pasiv „sold input dreapta".

Prin folosirea acestor doi termeni, se înlătură confuziile ce au loc în utilizarea termenilor de „debit" și „credit" în raport de funcția conturilor.

Viitorul documentației aparține imprimării documentelor cu *caractere stilizate și citirii optice*. Documentul imprimat cu asemenea caractere, va putea servi la prelucrarea datelor la furnizor, bancă și cumpărător. Se va elimina preluarea manuală pentru toate verigile prin care trece documentul.

Se studiază construirea de mașini care să citească literele, cifrele și semnele imprimate chiar cu mașina obișnuită de scris. În acest scop, documentele vor fi întocmite de la început în limbajul mașinii a căror date trebuie să le prelucreze.

Aparatele video-terminale vor fi legate direct de calculatoare prin fire telegrafice și fiecare loc de muncă va avea astfel acces direct la calculator spre a se informa de datele ce-l interesează.

Se preconizează ca transmiterea datelor la distanță să nu se mai facă prin telex, ci prin posturi de radio-relee (telegrafie fără fir).

Se studiază, de asemenea, ca unitățile economice cu un volum mare de operațiuni să fie înzestrate cu mini-calculatoare electro-

nice, care să fie conectate cu celelalte calculatoare electronice din economie.

Astfel, calculatoarele vor fi legate prin fir între ele, iar transmiterea și înregistrarea se vor face cu o mare rapiditate și ușurință între întreprinderile ce vor fi deservite de calculatoare diferite.

10.8. CONTABILITATEA ȘI CIBERNETICA ECONOMICĂ

Cibernetica este știința conducerii și autoreglării sistemelor ce sînt constituite din elemente diferite, legate direct sau indirect între ele, printr-un lanț de acțiuni: cauză-efect (acțiuni interconectate). Ea este un sistem de conexiune inversă, care rezultă din legătura naturală și cauzală stabilită între om, natură și tehnică. El introduce date din care, după prelucrarea automată, obține informații noi, retransmise de la mașină la om. Se stabilește o legătură, un dialog între om și mașină și între mașină și om (Feed Back).

Cibernetica caută să găsească, să analizeze și să compare în mediile complexe, vii sau neînsufletite, structuri abstracte și relații funcționale, degajate de suportul lor material, în special acelea care au rol de comandă și reglare. Pentru a atinge acest scop, se folosește îndeosebi, de *teoria informației.*

Denumirea de *cibernetică* provine de la un studiu publicat încă de acum un secol în limba engleză, despre un sistem de reglaj sau regulator mecanic. Sistemul a fost numit în engleză *„governor"*, sau în latinește *„gubernator"* [1]. Cuvîntul este expresia în limba latină a termenului grecesc *„Kibernitis"* care are sensul de *„Cîrmaci"*, sau *„a guverna oameni"*, fiind folosit pentru a preciza această ramură de preocupare științifică. Cibernetica a fost actualizată în 1948 de matematicianul american Norbert Wiener, publicînd o carte despre legătura între ființă și mașină, prin comunicație și control. Prin cibernetică se înțelege azi acel domeniu al științei care studiază procesele de comandă și control în mașini și organismele vii ; stabilind între ele o conexiune inversă.

Cibernetica a apărut din necesitatea unui studiu asupra principiilor de comandă și al structurilor sistemelor de comandă cu reglaj automat și conexiune inversă.[2]

[1] De la latinescul „goberno" care înseamnă a ține cîrma, a conduce.
[2] vezi „Cibernetica" de prof. univ. Edmond Nicolau și Dr. C. Bălăceanu, București, Editura Științifică, 1961.

Descrierea formală a procesului de prelucrare a informațiilor de către mașini se face cu ajutorul unor „Algoritmi", adică a succesiunii de operații care conduc la un rezultat.

Ramura ciberneticii care se ocupă cu activitatea economică, constituie *„cibernetica economică"*.

La baza funcționării unui sistem cibernetic stă *„comanda"* ce se dă pentru realizarea unui obiectiv dinainte stabilit, și *„reglarea"* pe baza informațiilor primite.

În aplicarea principiului conducerii conștiente a activității economice pe bază de plan, o importanță deosebită o prezintă teoria sistemelor de acțiuni interconectate. Acțiunea asupra unui element este cauza acțiunii directe sau indirecte asupra altui element.

Întreprinderile economice alcătuiesc un sistem ingrădit de reguli care se întrepătrund, iar organizațiile economice la rîndul lor alcătuiesc fiecare din ele un sistem cibernetic ale cărui elemente sînt constituite din diferite compartimente specializate (aprovizionare, producție, desfacere etc.). Între ele există o strînsă și permanentă legătură, fiecare avînd de îndeplinit o parte din *planul* stabilit pe întreprindere, care constituie un obiectiv comun.

Este necesar ca memorarea proceselor și evenimentelor economice în contabilitatea întreprinderii să aibă loc în ordinea și ritmul desfășurării lor.

În acest mod, contabilitatea, care constituie pivotul principal al sistemului informațional economic pentru o întreprindere, pune la dispoziția conducerii, informațiile necesare pentru luarea măsurilor operative privind dirijarea activității „din mers" și a face prevederi (prognoze) pentru viitor.

Pentru ca informațiile să poată fi utilizate cu maximum de eficiență, ele trebuie să fie prezentate în timp util, într-o formă simplă, ușor inteligibilă și la intervale scurte.

Datorită noilor condiții în care contabilul trebuie să-și desfășoare activitatea, este necesar ca acesta să manifeste o continuă preocupare pentru a cunoaște toate problemele care privesc mijloacele de care poate dispune, în funcția pe care o îndeplinește, astfel ca prin ele să obțină calitatea, cantitatea, exactitatea și rapiditatea în întocmirea lucrărilor.

11. PROFESIUNEA DE CONTABIL

Persoana care are pregătirea corespunzătoare pentru a construi și conduce acel sistem informațional economic, care să analizeze, să memoreze și să informeze despre evenimentele economice în

patrimoniul unei unități economice, poartă cu drept titlul de contabil.

Profesiunea de contabil, de la început și pînă azi, a rămas una din cele mai nobile, dar și una din cele mai grele și pline de răspundere. Contabilitatea a devenit profesie curentă a timpurilor moderne. Prin extinderea serviciilor aduse economiei naționale este practic nelimitată și indispensabilă atît pentru întreprindere, cît și pentru colectivitate.

Celor ce o îmbrățișează, li se cere în afară de o cultură generală, în toate domeniile, alese calități morale și sufletești, ca integritate, obiectivitate și capacitate de a lua cu ușurință decizii, perseverență, entuziasm, sinceritate, cinste absolută, completată de o ușurință de analiză, expunere și explicare a evenimentelor economice privind starea unui patrimoniu.

În scopul pregătirii profesionale a celor ce o practică, sînt încă multe lucruri de făcut. În prezent se discută revizuirea programelor de învățămînt, îmbunătățirea și perfecționarea lor. Se propune să se includă în program studiile calculului matriceal, teoria mulțimilor și teoria informației, sistemul de numerație binar, octal sau alte sisteme. Contabilul trebuie să aibă și pregătire tehnică, să cunoască mijloacele de lucru moderne, mașinile de calcul electronice, să înțeleagă rolul ciberneticii în contabilitate, cu alte cuvinte este necesară participarea lui activă, chiar din faza de concepție a sistemului de analiză, memorare și informare contabilă.

Sarcina de creație și organizare în contabilitate, din punct de vedere tehnic și aplicativ, nu trebuie lăsată numai pe seama tehnicienilor specialiști și inginerilor electroniști. Contabilii au de jucat rolul principal în organizarea și dezvoltarea sistemelor de calcul electronic în contabilitate. De cele mai multe ori, tehnicienii sînt puțin receptivi la problemele contabile și cele de control intern.

Este necesară, pentru dezvoltarea problemei automatizării contabilității, o colaborare strînsă și binevoitoare între inginerii electroniști și economiștii contabili care activează în această direcție. Rolul și aportul tehnicienilor electroniști în această colaborare ar fi minim, în rezolvarea acestui obiectiv, în raport cu contribuția care revine contabililor economiști.

Din experiența de pînă acum a rezultat că este mult mai ușor însușirea tehnicii electronice de către economiștii contabili, decît tehnicienilor să-și însușească specificul problemelor și gîndirii contabile.

Deși principiile contabilității au fost și vor rămîne aceleași de la crearea sa, totuși tehnica în contabilitate a făcut în ultimele două decenii progrese uimitoare. Metodele manuale au fost înlocuite cu

mijloace mecanice sau electronice de contabilizat, în care mînuirea limbajelor de programare COBOL [1], FORTRAN [2] și ALGOL [3] sau altele asemenea, devin o necesitate.

Toate aceste progrese vor avea consecințe profunde în profesia de contabil, iar perspectivele sale vor depinde de modul și grija cu care au ales această profesiune, vor ști să-și însușească și să se adapteze la această revoluție, care se petrece în prezent în tehnica contabilă. Contabilii trebuie să fie conștienți de necesitatea obiectivă de a se adapta cerințelor impuse de tehnica modernă.

Prima și a doua „generație" de calculatoare electronice sînt depășite de multă vreme. Din 1965 se susține că ne găsim la a III-a generație, care a început să cedeze locul celei de a IV-a și a V-a generații de calculatoare, ale căror caracteristici sînt :

a) calcule foarte rapide, măsurate în milionimi de secundă ;

b) capacitate mult mai mare a memoriilor ;

c) acces direct la memorii, ușurînd căutarea și găsirea informațiilor ;

d) interpretarea și folosirea simultană a mai multor programe și permiterea accesului la memorii, chiar în cursul prelucrării ;

e) realizarea mai rapidă de input-output, ajutată de lectura optică a documentelor și posibilitatea chiar a unui răspuns vocal. La aceasta se mai adaugă rețelele de transmisie vocală, de la locul unde au loc evenimentele, acolo unde se iau hotărîrile și apoi la locul de executare.

Interconectarea între diverse centre de informare vine să dezvolte activitatea și rolul acestor instalații.

Perspective. Apariția calculatoarelor electronice a schimbat metodele, tehnica și chiar optica contabilității, făcînd pe mulți din generația actuală a contabililor, tributari ai viitorului.

Se întrevăd pentru viitor mari posibilități de perfecționări tehnice, ca : a) memorarea și păstrarea informațiilor, copiile și foto-

---

[1] *COBOL*, termen prescurtat pentru „Common Business Oriented Language", folosit în limbajul mecanizării. Pentru fiecare tip de mașină este necesar un anumit program de traducere.

[2] *FORTRAN*, termen prescurtat pentru „Formular de Translare", limbaj folosit la programarea problemelor care se pot exprima în formule matematice. Pentru fiecare tip de mașină este necesar un program special.

[3] *ALGOL*, termen prescurtat pentru „Algorithmic Language", folosit universal pentru expresia formală, la tratarea problemelor matematice și tehnice, în mecanizare.

grafiile înmagazinate microscopic şi proiectate sau reproduse sub diverse forme ; b) lectura optică după documentele scrise, fără a mai fi nevoie de stabilit programe prin intermediul cartelelor perforate sau benzilor magnetice ; c) posibilitatea construirii de calculatoare electronice care să înţeleagă vorbirea şi să răspundă vocal la solicitări ; d) se tinde către programarea automată de către calculatoare, a efectuării tuturor lucrărilor de contabilitate.

În evoluţia de organizare tehnică actuală, din cauza mulţimii instalaţiilor electronice, se crede că în viitor contabilul rar va rămîne numai cu rolul minor de interpret în „Sistemul informaţional de conducere". Rolul său în curînd va depinde exclusiv de capacitatea şi personalitatea sa. El va trebui să aibă iniţiativă, o vedere de ansamblu asupra unităţii şi să poată dovedi că i se poate încredinţa sistemul de informare.

Mulţi dintre cercetătorii de azi sînt de părere că dacă contabilul nu va lucra efectiv la programare, şi nu se va iniţia în limbajul calculatoarelor electronice, riscă să piardă o bună parte din atribuţiile şi funcţiile pe care le îndeplineşte.

În prezent, rolul său nu stă în îndeminarea cu care efectuează înregistrările, ci în calităţile şi capacitatea sa de a interpreta contabil şi explica rezultatele furnizate din aceste înregistrări, spre a trage concluziile corespunzătoare. Necesitatea de a-şi lărgi cunoştinţele în această direcţie este evidentă pentru a-şi păstra rolul de interpret principal al informaţiilor privind datele economice.

În vederea acestor perspective, *Institutul american al contabililor*, împreună cu *Fundaţia Carnegie* au luat, de mai mulţi ani, iniţiativa unor studii pentru a determina întocmirea unui program al cunoştinţelor necesare profesioniştilor contabili. Studiul este intitulat *„Orizonturi pentru o profesie"*, în care se analizează modificările ca formă şi conţinut a metodelor de învăţămînt, şi a practicii contabile.

Se consideră că a sosit timpul ca programele de învăţămînt ale liceelor, dar mai ales cele din învăţămîntul universitar, să cuprindă studii aprofundate despre : numeraţia binară, calculul matriceal, teoria mulţimilor, teoria informaţiei, cunoştinţe de electrotehnică, electronică, cibernetică economică, programare cu ajutorul limbajului algoritmic, optimizare etc., pentru formarea cadrelor de specialişti, analişti şi programatori.

Această problemă nu se pune numai pentru contabilii din generaţiile viitoare. Este necesară o reciclare a actualilor profesionişti contabili. Să se reprofileze, în acest sens, chiar contabilii din generaţia actuală, prin cursuri speciale. Astfel în Olanda a şi luat

fiinţă Centrul de cercetări pentru tratarea automată a informaţiilor.

Asemenea centre sînt pe cale să ia fiinţă şi în alte state.

Calculatorul electronic a deschis pentru profesia de contabil orizonturi neprevăzute, şi celor care au îmbrăţişat-o le revine datoria de a şti cum să se adapteze noilor cerinţe şi condiţii de lucru.

Predarea contabilităţii trebuie supusă unei înnoiri de metodă. Ea trebuie să se facă după metode şi o tehnică care să corespundă posibilităţilor şi stărilor de fapt, din punct de vedere social-economic, în concepţia orînduirii socialiste.

Din cele arătate, rezultă pentru contabilitate că nu este o ştiinţă electrică economică. Este o disciplină ştinţifică cu caracter informaţional, care aplică gîndirea logic-matematică la analiza evenimentelor economice.

Funcţiunea de contabil este incompatibilă cu oricare altă funcţiune de gestionar. Menirea lui este tocmai de a controla pe toţi gestionarii.

Privind astfel profesiunea de contabil, ea apare interesantă, dar destul de pretenţioasă, prin pregătirea ce o cere, din cauza rolului şi răspunderii pentru o justă informare din partea acelora ce se dedică ei.

Situaţia primordială de care se bucură contabilul în întreprindere, alături de conducătorul ei, este datorită numai competenţei şi cunoştinţelor sale, în descifrarea şi interpretarea informaţiilor contabile.

Contabilul, înainte de toate, trebuie să fie un profesionist tehnician de specialitate, corect în acţiune, cu perfecte cunoştinţe economice, tehnice şi juridice corespunzătoare, spre a face faţă cu competenţă problemelor ce i se pun, sarcinilor ce îi incumbă şi încrederii cu care este onorat.

BIBLIOGRAFIE

1. K. Marx, *Capitalul*, vol. II, Ed. politică, 1958.
2. Aboville, J. G. *Initiation aux mécanismes comptables et à la gestion financière*, Paris.
3. Afanasiev, A. A. *Principiile de întocmirea bilanţului contabil*, Bucureşti, 1951.
4. Besta, F. *La Ragioneria (Ragioneria geneste)*, 3 vol., Milano, 1922.
5. Cibert, A. *Cómptabilité générale*, Paris, 1967.
6. Couffignal, L. *La Cybernétique*, Paris, 1963.
7. Dalsase et Thibault, *Théorie et Pratique comptable*, Paris, 1963.
8. Dalpece et Libleque. *Introduction à l'étude de bilan et de la comptabilité*, Paris, 1963.
9. Degranges, Ed. *Nouveau Cours de comptabilité générale.*
10. Delving şi Socolov. *Evidenţa contabilă a comerţului de stat*, Bucureşti, 1949.
11. Demarne, P.; Rouquerol, M, *Les Ordinateurs électroniques*, Paris, 1964.
12. Demetrescu, C. G. Dr.; Mărculescu G. Enache; Popa Gligor, I. *Evidenţa contabilă generală*, Bucureşti, 1953.
13. Dumarchey. *Théorie positive de la comptabilité*, Paris, 1933.
14. Dumitrescu I. Ştefan, *Elemente şi principii de ştiinţă contabilă*, Bucureşti, 1947.
15. Eikc Karl, Dr. Ing. *Pflichtkontenrahmen und Pflicht Kostenrechnung*, Berlin, 1941.
16. Evian, I. N. *Teoriile conturilor*, Cluj, 1940.
17. Evian, I. N. *Bilanţul unitar al întreprinderilor comerciale şi industriale*, Braşov, 1946.
18. Favier, J. şi Hemelin, R. *La Mécanographie*, Paris, 1952.

19. Galperin, I. M.; Kiparisov, A. N.; Leontiev, A. N. *Curs teoretic de evidenţă contabilă*, Bucureşti, 1949.
20. Gomberg Léo. *Eine Geometrische Darstellung der Buchhaltungsmethoden*, Sonderdruck aus Band der Annalen der Betriebswirtschaft, 1927.
21. Greifzu Julius, Dr. *Das neuzeitliche Rechnungswesen*, Hamburg, 1941.
22. Houghton Mifflin. *Reedings in accounting Theory*, New York, 1966.
23. Ionaşcu Traian, *Tratat de drept civil*, 1948.
24. Jebrak, H. M. *Curs scurt de evidenţă contabilă* (tradus), 1949.
25. Jebrak, H. M. *Curs de evidenţă industrială*, Bucureşti, 1952.
26. Illestschko Leopold, Dr. *Neuzeitliches Buchführen*, Wien, 1964.
27. Ioachim, V. *Dr. Tratat de contabilitate cu aplicaţie la industrie* vol. I şi II, 1944 şi 1945, Bucureşti.
28. Kemeny, Schleifer, Svell, Thomson. *Les mathématiques modernes dans la pratique des affaires*, Paris, Ed. Dunod, 1964.
29. Kottmann, Otto. *Betriebliches Rechnungswesen im Durchschreiben verfahren*, Stuttgart, 1941.
30. Le Coutre, W., prof. dr. *Grundzüge der Bilanzkunde*, Leipzig, 1942.
31. Le Coutre, W., prof. dr. *Buchhaltungstheorien*, vol. II, Studiu în H. W. der Betriebswirtschaft.
32. Ledley, S. R. *Programarea şi utilizarea calculatoarelor numerice*. Bucureşti, 1968.
33. Lhoste şi Pêpe. *Gestion automatisée des entreprises*, Paris, 1964.
34. Mărculescu I. ş.a. *Bazele evidenţei contabile*, Bucureşti, Editura Ştiinţifică, 1962.
35. Mauduit, B. *Introduction aux ensambles électroniques de gestion*, Paris, 1966.
36. Mellerovicz, K., prof. *Kosten und Kostenrechnung*, Berlin, 1934.
37. Mihăilescu, I. M. *Ştiinţa ordinei patrimoniului*, Bucureşti, 1926.
38. Murphy John. *Iniţiere în calculatoare numerice*. Bucureşti, 1968.
39. Nicolau, Edmond. *Modelarea activităţii logice*, Bucureşti, 1965.
40. Olariu, C.; Tcaciuc, M; Babaiţă, V. *Teoria Generală a Contabilităţii*. Timişoara, 1971.
41. Panţu C. Ion, *Ştiinţa conturilor sau contabilitatea în partidă dublă*, Braşov, 1907.

42. Pëlegrin, M. *Machines à calculer électroniques,* Paris, 1964

43. Petrin D. Iosif. *Marxism şi contabilitate,* Bucureşti, 1947.

44. Poulin, P. *Eléments fondamentaux du traitement de l'information,* Paris, 1965.

45. Rapin A. *Cours de comptabilité par la pratique raisonnée,* Paris, 1964.

46. Renard, Bruno. *Le calcul électronique,* Paris, 1962.

47. *Rusu D.* dr. *Contabilitatea Generală,* Bucureşti, 1970.

48. Schaeffler, Wilhelm, dr. *Dynamische Bilanz in Beispielen,* Leipzig, 1940.

49. Schmallenbach, E. dr. *Goldmarkbilanz,* Berlin, 1922.

50. Savater, R. *Le droit comptable au service de l'homme,* Paris, 1969.

51. Schmallenbach, E. *Dynamische Bilanz,* Leipzig, 1933.

52. Schmidt, F. *Die organische Tageswertbilanz,* Leipzig, 1933.

53. Stanley, W. Roland. *Principles of accounting,* Londra, 1965.

54. Strohl, A. *Les comptes et les bilans de l'entreprise,* Paris, 1953.

55. Toma Dimitrie, *Analiza activităţii unităţilor Băncii de Stat pe baza balanţei de verificare,* Bucureşti, 1959.

56. Toma Dimitrie, *Mecanizarea lucrărilor de evidenţă şi calcul,* Bucureşti, 1968.

57. Touillet, G. *L'organisation comptable,* Paris, 1969.

58. Voina, D., prof. dr. *Curs de contabilitate generală,* Braşov, 1944.

59. Zindorf, Gustav, dr. *Conseil National de la Comptabilité,* Paris, Imprimerie Naţionale, 1962.

60. Zinndorf, Gustav, dr. *Büromaschinen,* Lexicon. Baden-Baden, 1966

61. *** *Noile orizonturi ale contabilităţii* (Rapoarte prezentate în cadrul lucrărilor celui de-al IX-lea Congres Internaţional al contabilităţii, Paris, septembrie, 1967).

62. Ministerul Finanţelor. *Norme metodologice privind contabilitatea unităţilor economice,* 1971.